

Les
Taxes sur les Payements
et sur
Les Titres Libératoires

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 1^{er} Décembre 1919, à 1 heure 1/2 du soir

PAR

YVES CHAPELAIN de la VILLEGUÉRIN

Président : M. HITIER, professeur.

Suffragants { *MM. PERREAU, professeur.*
TRUCHY, professeur.

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY

ANNE MON LAROSE & FORCEL
LÉON TENIN, Directeur
22, rue Soufflot, PARIS-5^e

1919

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les thèses :
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

Les
Taxes sur les Payements
et sur
Les Titres Libératoires

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 1^{er} Décembre 1919, à 1 heure 1/2 du soir

PAR

YVES CHAPELAIN de la VILLEGUÉRIN



Président : M. HITIER, professeur.

Suffragants { *MM. PERREAU, professeur.*
TRUCHY, professeur.

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
Avec M^{onsieur} LAROSE & FORCEL
LÉON TENIN, Directeur
22, rue Soufflot, PARIS-5^e

1919



Digitized by the Internet Archive
in 2026

INTRODUCTION

LE DEVOIR FISCAL

Devant le chiffre assurément formidable bien que non encore précisé que devront atteindre nos budgets d'après guerre, le devoir fiscal apparaît plus impérieux que jamais.

Il s'impose en premier lieu au contribuable qui a le devoir absolu de payer intégralement l'impôt sans essayer de s'y soustraire par la fraude ou l'artifice et qui doit d'ailleurs prendre conscience que l'équilibre de nos finances et notre relèvement économique en dépendent.

Il s'impose aussi au législateur dont la préoccupation constante doit être d'éviter qu'une fiscalité mal comprise vienne entraver le développement économique du pays ; aux Administrations intéressées dont le rôle implique une interprétation de la loi conforme à son esprit et une application bienveillante et raisonnée de l'impôt établi.

★
* *

Une politique financière est, plus que jamais, nécessaire. L'« empirisme » ne saurait suffire en la matière ; une vue large des difficultés budgétaires et de l'avenir économique nécessaire pour y faire face s'impose.

Bien des écueils sont à éviter dans l'élaboration et l'exécution de cette politique parmi lesquels celui, redoutable pour le fisc, de ne pas faire fuir la matière imposable. Mais il importe aussi au premier chef de n'entraver en rien la circulation des richesses fonction du développement économique et d'éviter de frapper lourdement les objets de consommation courante.

Le lourd fardeau budgétaire que la guerre fait peser sur nos épaules, ne sera supporté qu'en fonction du développement des échanges et de la production. Or les richesses existantes, très amoindries par cinq années de destructions continues sans contre partie, sont à peine suffisantes pour servir de base à l'effort industriel et commercial qui doit suivre. Elles ne donneront leur plein rendement qu'à condition de circuler largement, de se multiplier en passant successivement entre les mains de tous ceux qui sont susceptibles de les utiliser productivement.

Le législateur doit y aider de tout son pouvoir en multipliant les instruments d'échange et de crédit, en évitant surtout d'introduire, comme dans le cas qui va nous occuper et sous prétexte de fiscalité, une série de douanes intérieures aux formalités compliquées, sources de difficultés et de conflits.

Le problème de la vie chère qui préoccupe tellement et à si juste titre tous les esprits, ne pourra que s'aggraver si le législateur ne prend soin d'exonérer de toute imposition nouvelle les objets de consommation courante. Il devra donc plus que jamais se préoccuper des incidences si complexes des taxes et impôts qu'il établit.

La clarté et la simplicité sont enfin les qualités nécessaires d'une bonne législation fiscale. Ses prescriptions doivent être nettes, la conduite à tenir doit être parfaitement définie. La loi fiscale doit être assise sur des bases simples, de perception facile, de contrôle aisé et non vexatoire.

La régie doit pouvoir déterminer facilement la matière imposable et la quotité de l'impôt qui la frappe, le contribuable doit savoir très exactement quel fait est taxé et ce qu'il doit payer.

Sinon la loi fiscale crée dans l'esprit du contribuable l'incertitude et la méfiance. Elle entraîne la fraude, parfois involontaire, et devient impopulaire.



La loi votée, la régie intéressée intervient pour l'appliquer.

Son devoir n'est pas alors de faire de la fiscalité à tout prix, de ne travailler qu'à augmenter le rendement de l'impôt établi, mais bien d'appliquer l'impôt en se conformant aux vues du législateur. Elle ne remplira son rôle qu'en se pénétrant intimement de l'esprit dans lequel la loi a été élaborée et votée, en faisant siennes en quelque sorte les préoccupations économiques qui ont pu présider aux discussions parlementaires pour s'en inspirer dans l'accomplissement de son rôle fiscal.

PREMIÈRE PARTIE

LES NOUVELLES TAXES DES ARTICLES 19 A 27 DE LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917

CHAPITRE I

LE BUT DE LA LOI. — SON ESPRIT

Le droit de timbre quittance était né en 1872 de la nécessité de faire face au supplément de charges résultant de la guerre de 1870. Il a donné largement au fisc les sommes demandées.

Il était naturel que devant les mêmes causes très aggravées résultant de la guerre actuelle, le législateur ait été immédiatement porté à s'adresser à la même source. Un empirisme bien compris l'exigeait et on ne pouvait manquer d'y sacrifier.

En fait, les taxes sur les paiements sont parmi les premières manifestations du programme fiscal destiné à équilibrer nos budgets nouveaux. Elles résultent des

art. 19 à 28 de la loi de finance du 31 décembre 1917 et sont communément désignées sous les noms de taxe sur les paiements et de taxe de luxe.

Il ne sera pas fait mention dans cet ouvrage de la taxe de luxe si impopulaire qu'il semble bien qu'elle ne doive pas subsister.

Pour ce qui est de la taxe dite taxe sur les paiements, une différenciation s'impose tenant à la dualité de ses éléments générateurs. Il sera donc parlé successivement et à part, de la taxe sur les écrits libératoires, puis de la taxe sur les paiements proprement dite.

..

Antérieurement à la loi du 31 décembre 1917, un régime fiscal uniforme, résultant notamment des lois des 23 août 1871 et 15 juillet 1914, pesait sur tous les paiements civils et commerciaux.

Le paiement lui-même ne donnait lieu à aucune taxe, mais tout écrit libératoire signé ou non signé le constatant était soumis à un droit de timbre dès lors que le paiement avait pour objet une somme supérieure à 10 francs.

Fixé d'abord à 10 centimes par l'art. 18 de la loi de 1871, ce droit de timbre fut gradué par l'art. 26 de la loi du 15 juillet 1914 de 10 centimes à 50 centimes suivant l'importance du paiement effectué, savoir :

0,10	de 10 francs à 200 francs.
0,20	de 200 à 500 francs.
0,30	de 500 à 1.000 francs.
0,40	de 1.000 à 3.000 francs.
0,50	au-dessus de 3.000 francs.

Un certain nombre d'exemptions furent prononcées, soit par la loi du 23 août 1871, soit par les lois postérieures. Elles ont été maintenues par la législation actuelle et il en sera parlé ultérieurement.

*
**

But de la loi.

Le nouveau régime fiscal concernant les paiements a été établi dans le double but d'augmenter les produits de la taxe et d'en renforcer les moyens de contrôle.

Le taux de la taxe a été considérablement augmenté puisqu'au timbre gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50 se substitue, dans la plupart des cas, une taxe proportionnelle de 0 fr. 20 0/0. Son application a été, d'autre part, généralisée dans les cas de paiement des ventes faites au détail ou à la consommation où la taxe frappe non plus la délivrance du titre libératoire mais le paiement lui-même.

En ce qui concerne les moyens de contrôle, l'obligation mise à la charge des commerçants de tenir un

livre spécial à l'effet d'y porter les paiements soumis à la nouvelle taxe a pour résultat de transformer les commerçants en agents de perception et de permettre au fisc un contrôle aisé de l'application de la loi.

Le législateur a donc atteint le double but poursuivi. Mais il s'est rendu compte en même temps des graves inconvénients économiques qui résulteraient d'une superposition de taxes aussi considérables sur la circulation des richesses et il s'est préoccupé d'y pallier dans la mesure du possible.

C'est dans cette intention et dans cet esprit qu'il a entendu maintenir le régime antérieur du droit de timbre pour tous les paiements destinés à une fin économique ou industrielle productive. Selon la formule qu'il a choisie : pour tous les paiements faits à des commerçants pour l'exercice de leur commerce quand ils ne correspondent pas à des ventes au détail ou à la consommation.

Il en est résulté une loi fort complexe dont le régime se trouve caractérisé par ce double fait :

1° Dualité du fait générateur de la taxe qui reste en principe la délivrance du titre libératoire, mais qui devient le fait même du paiement dans le cas de vente au détail ou à la consommation ;

2° Dualité du taux subordonné à la qualité des parties en présence et à l'objet du paiement.

*
* *

Esprit de la loi.

La grosse préoccupation qu'a eue le législateur d'éviter une superposition de taxes qui frapperait gravement le commerce et l'industrie vient d'être signalée.

Elle s'était faite jour dès l'élaboration de la loi et elle a présidé aux travaux de la commission de législation fiscale.

Cette Commission avait admis qu'un objet manufacturé ou un produit quelconque n'arrive au consommateur qu'après 4 ou 5 et bien souvent 8 ou 10 transmissions successives. Frapper la richesse en circulation dans chacune de ses manifestations équivalait donc à grever le produit manufacturé de 8 à 10 fois le montant de la taxe et à augmenter d'une façon sensible le coût de la vie (1).

Et il était à craindre que ce renchérissement ne soit d'autant plus élevé qu'il se serait produit de cascade en cascade, que, provoqué à l'origine même par l'imposition sur les matières premières, sur toutes les dépenses de 1^{er} Etablissement, d'immobilisations de l'industriel et sur ses frais généraux, il se serait répercuté ensuite avec les mêmes aggravations par toutes les mutations

(1) Rapport de M. Denais, p. 9.

et transmissions successives des produits manufacturés.

Cette conséquence, la Commission d'abord, puis la Chambre et le Sénat ne l'ont pas voulue. Ils ont entendu en votant le nouvel impôt frapper la richesse en circulation non pas dans chacune de ses manifestations, mais seulement dans sa manifestation dernière, c'est-à-dire lorsqu'elle arrive entre les mains du consommateur qui doit l'employer pour ses besoins personnels, pour une consommation improductive.

Ils se sont refusés selon l'expression même employée à la Chambre « à créer une douane intérieure qui prélève des taxes de sortie à la porte de toutes les fermes et de toutes les usines ». Ils n'ont pas voulu que le fisc aille faire son prélèvement aux sources mêmes de la production et de la circulation nationales.

Le rapporteur du projet de loi s'est expliqué à ce sujet. « Quant aux commerçants, ils ne sont frappés, a-t-il dit, que si dans l'opération il s'agit d'une affaire autre que leur commerce. On s'est préoccupé dès le début des répercussions possibles sur le renchérissement de la vie si la taxe était répétée à tous les degrés des opérations. On a décidé que les commerçants quand ils faisaient acte de commerce, les commerçants en gros et en demi-gros, les industriels pour la formation des produits et matières premières, les Banques quand il s'agit d'affaires circonscrites dans

« l'intérieur de leur maison, échapperaient à cette taxe
« pour éviter les répercussions (1) ».

M. Klotz, ministre des Finances n'a pas craint d'assurer pour répondre aux mêmes préoccupations, que le nouveau texte écartait toute crainte de répercussion et que, grâce à ses distinctions, la taxe ne serait payée qu'une fois. « Le texte de M. Thierry, a-t-il indiqué dans ses explications à la Chambre des Députés (2), portait sur la matière première en même temps que sur l'objet fabriqué. Avec ce système, on pouvait dire qu'avant d'arriver au consommateur, certains objets fabriqués de consommation courante étaient frappés plusieurs fois de l'impôt et qu'on faisait ainsi payer à des denrées de première nécessité des taxes assez lourdes. Nous auriez raison de combattre cette disposition, mais elle disparaît entièrement dans mon projet (3) ».

Engagement précis et formel qui correspondait aux vœux de la Chambre. L'administration de l'Enregistrement elle-même en a reconnu formellement la portée qui dit dans l'instruction du 28 mars 1918 :

« On a voulu éviter de prélever une taxe proportionnelle pour chacune des transmissions dont les marchandises font l'objet entre négociants avant d'être livrées au public et de grever, par conséquent, le prix

(1) 3^e séance du 21 décembre 1917, *J. Off.*, du 22, p. 3463.

(2) 2^e séance du 21 décembre 1917, *J. Off.*, du 22, p. 3449.

(3) Mêmes déclarations du Ministre à la séance du Sénat du 30 décembre 1917.

« des marchandises d'un impôt successif et variable
« suivant le nombre de mains entre lesquelles elles
« passent (1) ».

Ne frapper les marchandises qu'une fois et seulement lorsqu'elles sont arrivées au dernier terme de leur circulation, c'est-à-dire lorsqu'elles tombent entre les mains du consommateur pour un usage improductif, tel est donc l'esprit de la loi, tel est le grand principe qui émane de la volonté du législateur et qui doit présider à l'application des taxes.

Nous inspirant de ce principe nous aurons l'occasion au cours de cet ouvrage de nous élever contre certaines interprétations données par l'Administration de l'Enregistrement et qui ne tendent à rien moins qu'à revenir sur les promesses faites et à méconnaître dans un but fiscal la volonté raisonnée du législateur.

(1) Instruction de l'Enregistrement, n° 3532.

CHAPITRE II

LES GRANDES LIGNES DE LA LOI SES COMPLICATIONS

Il était nécessaire de se bien pénétrer des préoccupations fiscales et économiques des chambres pour interpréter le régime fiscal nouveau et pouvoir en admettre la complexité.

Il résulte de la loi en effet :

1° Qu'une taxe de 0, 20 0/0 se substitue à l'ancien droit de timbre quittance pour frapper les titres libératoires constatant des paiements faits soit à des non commerçants, soit à des commerçants lorsqu'ils n'agissent pas dans l'exercice de leur commerce.

2° Que l'ancien droit de timbre gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50 subsiste pour les paiements faits aux commerçants agissant dans l'exercice de leur commerce ;

3° Qu'en ce qui concerne les paiements des ventes faites au détail ou à la consommation, une taxe spéciale,

également de 0 fr. 20 0/0, frappe non plus le titre libératoire constatant le payement, mais le payement lui-même.

Ces distinctions de la loi obligent donc à connaître de la qualité de commerçant ou de non commerçant du créancier, à déterminer il s'agit dans l'exercice de son commerce et si la vente qui donne lieu au payement est une vente au détail ou à la consommation. Toutes déterminations qui, pratiquement et juridiquement, seront souvent fort difficiles.

Sans rechercher dès à présent jusqu'à quel point le législateur a réussi à réaliser le but poursuivi, savoir supprimer l'incidence économique des nouvelles taxes, il y a lieu de signaler combien sont graves les inconvénients d'une loi fiscale qui veut supposer chez le contribuable des connaissances de légiste, qui donne matière à maintes discussions et controverses et complique à l'extrême les difficultés de perception et de contrôle confiés à une Administration savante certes et consciencieuse, mais combien surchargée.

Il ne rentre pas dans le cadre de cet ouvrage de faire une étude détaillée et complète des questions que la loi demande ainsi au contribuable de trancher au cours des opérations de sa vie courante. Un simple résumé en montrera toutefois les nombreuses difficultés.

*
* *

1° De la qualité de commerçant.

Sont commerçants aux termes de l'art. 1 du Code de commerce « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».

Deux conditions sont donc exigées pour qu'une personne ait la qualité de commerçant. Il faut 1° qu'elle fasse des actes de commerce ; 2° qu'elle en fasse sa profession habituelle (1).

A) En ce qui concerne la première condition, il y a lieu de préciser qu'aux termes du Code de commerce (2), l'acte de commerce suppose la réunion de trois éléments :

a) Un achat, c'est-à-dire une acquisition à titre onéreux ;

b) Des denrées et marchandises que cet achat a pour objet.

Et, par denrées et marchandises, il faut entendre tout ce qui est meuble et objet de commerce et en excepter les immeubles si on en croit toutefois l'opinion la plus commune. Si bien que les marchands de meubles ne seraient pas des commerçants.

(1) Lyon-Caen et Renault, *Précis de droit commercial*.

(2) Art. 632. C. de com.

c) L'intention de revendre en réalisant un bénéfice car c'est cette intention qui fait de l'achat une spéculation et permet de le qualifier d'acte de commerce.

Et il importe peu qu'il y ait ou non transformation par le commerçant de la matière ou de la marchandise achetée. Sont aussi bien commerçants les industriels que les commerçants proprement dits.

Il n'importe même pas que l'intention de spéculer s'exerce par la revente de l'objet ; sa location pour en retirer un bénéfice suffit. Ainsi fait acte de commerce celui qui achète des livres pour un cabinet de lecture ou des chevaux pour une entreprise de transports.

L'achat pour louer est régi par les mêmes principes que l'achat pour revendre. Il n'est donc commercial que s'il porte sur des meubles. Et ceux-ci n'ont même pas ce caractère s'ils sont destinés être l'accessoire d'un immeuble objet principal de la location. Ainsi le propriétaire qui loue les appartements de sa maison et achète des meubles pour les garnir, celui qui achète des bestiaux pour les donner à titre de cheptel à son fermier ne font pas acte de commerce. *Accessorium sequitur principale.*

B) Mais il ne suffit pas, pour être commerçant, qu'une personne fasse un ou plusieurs actes de commerce, il faut que ces actes soient assez répétés pour qu'on puisse dire qu'elle en fait sa profession habituelle. La loi ne se contente même pas de l'habitude, elle veut

qu'il y ait une profession, c'est-à-dire l'exercice d'actes de commerce réitérés faits dans un but de spéculation.

Ainsi le propriétaire d'une maison qui aurait l'habitude de recouvrer ses loyers et de payer ses fournisseurs au moyen de lettres de change tirées au profit de ceux-ci sur ses locataires, ne serait pas pour cela commerçant. Il n'est pas nécessaire toutefois que l'exercice d'une profession commerciale soit notoire à raison de ce qu'un magasin a été ouvert. Il n'est pas besoin non plus pour être un commerçant qu'une personne fasse du commerce sa profession principale (1).

En définitive la détermination de la qualité de commerçant est une question de fait et c'est aux tribunaux à apprécier dans chaque espèce si le nombre des actes de commerce faits par un individu implique bien qu'il en fait sa profession habituelle.

Appréciation difficile, délicate et que, dans l'espèce qui nous occupe, la loi met à la charge de chaque personne appelée à faire un paiement, de chacun des agents des Administrations chargées d'assurer son exécution.

..

2° De l'exercice du commerce.

Quand le commerçant devra-t-il être considéré comme agissant dans l'exercice de son commerce ?

(1) Il va sans dire qu'il ne suffirait pas qu'un individu prit dans un acte la qualité de commerçant pour être réputé tel.

La question de savoir si le payement fait à un commerçant revêt un caractère commercial ou civil ne saurait non plus être résolue *a priori* par un précepte de droit : elle ne peut être appréciée qu'en fait, d'après les circonstances variables de chaque espèce, en tenant compte tout à la fois de la nature même de l'opération, de son but et de l'intention commune des parties (1).

Tous les actes d'un commerçant n'ont pas en effet la même nature.

Il est certain que ceux qui ont pour objet direct l'exploitation de son commerce sont commerciaux : il en est ainsi des achats de marchandises destinées à être revendues transformées ou non, des divers contrats nécessaires à l'exécution des entreprises de manufacture, de transport, etc.

A l'inverse un commerçant peut faire un grand nombre d'actes tout à fait étrangers à son commerce et qui ne sont pas plus commerciaux pour lui que pour tout autre : tels sont les achats de denrées ou de meubles faits pour ses besoins personnels ou pour ceux de sa famille (art. 638, al. 1) tels la location d'un immeuble dont il est propriétaire, le fait de toucher les

(1) Lyon-Caen et Renault, *Précis de droit comm.*, t. I, n° 1385. — Huc, *Comm. Théor. et prat. du Code Civil*, t. II, n° 191. — Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 874. — Cass. req., 26 avril 1900. D. P. 1900, 1, 439. — Caen, 22 nov. 1900. — Recueil des Arrêts de Caen, 1901, 2, 49.

loyers qui lui sont dûs sur est immeuble. Le commerçant agit dans ces cas comme particulier, comme consommateur, comme propriétaire.

Sur ces points aucune difficulté particulière ne peut exister ; le caractère commercial ou civil de l'opération sera évident.

Mais, parmi les actes faits par le commerçant, il est une troisième catégorie d'actes qui, sans constituer l'exercice même du commerce, s'y rattachent étroitement en ce qu'ils sont faits pour les besoins de l'exercice même de ce commerce ; tels sont les achats de comptoirs, de livres pour tenir les écritures, de voitures pour transporter des marchandises, le contrat en vertu duquel elles sont transportées par un voiturier, l'assurance des marchandises renfermées dans un magasin. etc., l'engagement de commis ou de serviteur pour les besoins du commerce. — Tous ces actes ne sont pas commerciaux par eux-mêmes ; faits par un non commerçant, ils auraient un caractère purement civil, et seul leur rapport avec le commerçant qui les accomplit leur donne le caractère commercial.

De même toutes les reventes pouvant porter sur ces mêmes objets soit parce qu'en excédent, soit parce que hors d'usage ou faites en vue d'un remplacement doivent être réputées actes de commerce.

Cette théorie ne résulte d'aucun texte formel et son admission a par suite fait quelque difficulté. Elle est maintenant consacrée par la jurisprudence et on la désigne généralement sous le nom de « théorie de l'accessoire » comme s'appliquant aux actes qui sont des accessoires des actes de commerce.

*
* *

Des arguments décisifs peuvent être invoqués en faveur de cette doctrine.

Il n'est pas douteux que ces actes se rattachent intimement à l'exercice du commerce et rien de plus naturel, dans ces conditions, que de les considérer comme commerciaux. Les raisons qui ont fait établir la juridiction commerciale et qui ont fait admettre les autres conséquences de la commercialité se présentent ici avec toute leur force... Du reste les textes sont favorables à cette solution.

L'article 638, alinéa 2, exclut de la compétence consulaire « les actions intentées contre un commerçant « pour le paiement de denrées et marchandises achetées pour son usage particulier ». Cela semble impliquer que l'achat est, au contraire, un acte de commerce quand les denrées ou marchandises sont achetées par un commerçant pour les besoins de son commerce, alors même qu'elles ne doivent pas être revendues.

De plus l'art. 632 énumère parmi les actes de commerce « toutes obligations entre négociants, marchands et banquiers ».

Cette disposition ne peut assurément pas être prise au pied de la lettre ; les commerçants peuvent en effet s'engager commercialement non seulement envers des commerçants mais encore envers des non-commerçants. De plus il est certain que lors même qu'un commerçant s'oblige envers un autre commerçant, l'obligation est civile si elle est contractée pour les besoins personnels de celui qui s'oblige.

Mais, sous peine de refuser toute signification à cette disposition de l'art. 632, il faut au moins l'entendre en ce sens que les obligations des commerçants sont traitées autrement que celles des non-commerçants : elles sont commerciales par cela seul qu'elles sont contractées pour les besoins du commerce.

Il n'est pas douteux que cette théorie de l'accessoire, admise en vertu d'une jurisprudence constante pour la classification dans les actes commerciaux des actes se rattachant à l'exercice du commerce, doit s'appliquer plus rigoureusement encore dans le cas qui nous occupe.

*
* *

Or l'instruction de l'Enregistrement parue en exécution de la loi indique bien que (1) « le seul paiement

(1) Instruction n° 3532 précitée.

« commercial passible de la nouvelle taxe est le payement du prix de la vente faite au détail ou à la consommation. Tous les autres paiements commerciaux restent soumis à la législation antérieure ».

Cette interprétation implique donc que les paiements faits par le commerçant pour les besoins de son commerce ou de son industrie doivent rester soumis à l'ancien timbre gradué. Ils sont en effet commerciaux en vertu de la théorie de l'accessoire ; de plus et ainsi qu'il sera démontré ultérieurement, ils ne sauraient être considérés comme correspondant à des ventes au détail ou à la consommation.

Devraient donc échapper à la nouvelle taxe les paiements faits par les commerçants ou industriels pour les achats des accessoires de leur commerce ou de leur industrie, pour tous contrats de transport ou d'assurance relatifs aux matières premières ou aux marchandises. Il en est de même pour l'achat d'un fonds de commerce et il faut entendre par là non seulement l'achat des marchandises qui s'y trouvent, mais encore celui de l'achalandage, du droit au bail, de la marque de commerce ou de fabrique.

La question ne saurait, par contre, être résolue dans le même sens en ce qui concerne les salaires ou traitements des ouvriers et employés de l'établissement commercial ou industriel.

3°. — *De la vente au détail ou à la consommation.*

En ce qui concerne la distinction établie par l'art. 23 de la loi du 31 décembre 1917 entre les ventes au détail ou à la consommation d'une part qui sont frappées de la nouvelle taxe, et les ventes en gros et en demi-gros d'autre part dont le paiement reste soumis au timbre gradué, nous verrons plus amplement au chapitre « Taxe sur les paiements » comment il convient de l'établir en s'inspirant de la volonté du législateur et de l'esprit de la loi.

Il importe toutefois de préciser dès maintenant, qu'étant donnée la volonté manifeste et bien établie du législateur d'éviter la superposition des taxes, l'expression vente à la consommation doit s'entendre dans son sens le plus étroit.

Il ne peut s'agir que de consommation improductive et non de la consommation productive industrielle ou commerciale qu'elle ait directement pour objet la création ou la transformation de matière ou qu'elle ne serve que subsidiairement à l'exercice d'une industrie ou d'un commerce.

Pour ce qui est de la vente au détail opposée à la vente en gros ou en demi-gros, il est, ce semble, dans l'esprit de la loi d'y comprendre toutes les ventes de

quelque importance qu'elles puissent être du moment qu'elles sont faites au consommateur lui-même et non plus au commerçant achetant dans l'intention de revendre ou de satisfaire aux différents besoins de son commerce.

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES TITRES LIBÉRATOIRES

CHAPITRE I

FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TAXE SUR LES ÉCRITS LIBÉRATOIRES

C'est à tort que la dénomination générique de taxes sur les paiements a été donnée aux différentes taxes des articles 19 à 27 de la loi du 31 décembre 1917.

Les seules taxes sur les paiements qui résultent de ces articles sont celles correspondant à des ventes au détail ou à la consommation et elles ne constituent que l'exception.

En réalité la taxe porte en principe sur des écrits libératoires. Elle constitue un droit de timbre quittance au taux considérablement augmenté, mais dont l'exigibilité reste essentiellement subordonnée à la délivrance, toujours facultative, d'un titre libératoire.

La loi n'innove sur ce point que quant à la question du taux, à la distinction entre les paiements civils et les commerciaux et aux justifications que les commerçants sont appelés à fournir.

En disposant que la taxe de 20 centimes pour 100 francs sera perçue « sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des versements de sommes », l'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 ne fait d'ailleurs que reproduire les termes de l'art. 18 de la loi du 23 août 1871 suivants lesquels sont soumis au droit de timbre de 10 centimes « tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui emporteraient libération, reçu ou décharge ».

L'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 doit donc être appliqué dans les mêmes conditions que l'art. 18 de la loi du 23 août 1871 (1).

Il en résulte que la nouvelle taxe sur les écrits libératoires participe aux conditions d'exigibilité de l'impôt sur les timbres quittances, et que l'étude du fait générateur de la taxe concerne en même temps la nouvelle taxe de 20 centimes pour cent applicable aux paiements civils et le timbre quittance qui subsiste pour les paiements commerciaux correspondant aux ventes en gros et en demi gros.

(1) Instruction, 3532, § 1.

*
* *

Il faut et il suffit qu'un titre libératoire soit délivré pour que la taxe soit due :

L'exigibilité de la taxe est donc essentiellement subordonnée à l'existence matérielle d'un titre libératoire. — Cette solution commandée par le texte même de l'art. 19 de la loi de 1917 est conforme à la législation antérieure et à la jurisprudence qui s'est établie en la matière. Il est de règle, en effet, que si le droit de timbre est acquis au Trésor par la seule existence d'un acte emportant libération, il faut du moins, pour l'exigibilité du droit, qu'un tel acte existe réellement (1).

Cette règle est expressément confirmée, en ce qui concerne la nouvelle taxe, par l'art. 21 de la loi du 31 décembre 1917 aux termes duquel le droit « prévu à l'art. 19 est dû pour chaque reçu, décharge, quittance ou acte constatant un paiement ».

Texte qui implique nécessairement l'existence matérielle d'un titre libératoire.

La jurisprudence, sous l'empire de la législation de 1871, s'était nettement prononcée en ce sens que l'écrit devait être matériellement établi sous une forme quelconque pour que le timbre quittance puisse être exigé (2).

(1) V. Instr., n° 2656, § 8.

(2) Cass. req., 7 mars 1887. D. P. 87, 1, 337, et Ch. réun., 4 juin 1880. D. P. 80, 1, 289.

Avec la nouvelle taxe, elle ne pourra que persévérer dans cette voie et aucune difficulté ne peut naître de ce chef.

Il s'en suit nettement que le paiement fait devant témoins mais sans délivrance de reçu ou de décharge n'est pas soumis à la taxe. De même la nouvelle taxe, non plus que l'ancien droit de timbre, n'est pas applicable au paiement de coupons effectué sans bordereau, ni apposition d'estampille ou de tout autre signe conventionnel de libération (1).

Par contre la taxe, ou le droit de timbre, est due du moment qu'un titre libératoire est délivré qui constate un paiement ou un versement de sommes. Peu importe d'ailleurs que ce paiement ait lieu en espèces ou par tout autre mode de transmission de fonds tels que chèque, virement ou effet de commerce dont les accusés de réception sont assujettis en principe, et sauf l'exception qui sera indiquée ultérieurement, au droit de timbre (2) ou à la nouvelle taxe suivant les cas.

Les effets de commerce sont toutefois soumis à un régime spécial qui sera précisé.

(1) V. Instr., 2487, § 4, p. 33 ; *Id.*, 3532, p. 7.

(2) Déc. Min. Fin. 26 février 1889, § 91, 2, 208. Trib. de la Seine, 24 avril 1875 *J. de l'Enr.*, art. 19, 771 ; Trib. d'Amiens, 13 août 1875. *Id.*, 19, 941 ; Trib. de la Seine, 8 avril 1877. *Id.*, 20, 407.

..

Il importe peu que le titre libératoire soit ou non signé.

Ce principe qui résulte bien de la généralité des termes employés par les art. 19 et 21 de la loi du 31 décembre 1917 est depuis longtemps consacré par la jurisprudence.

Dès le 11 février 1874, la Cour de Cassation a décidé que l'art. 18 de la loi du 23 août 1871 « embrasse toutes
« les écritures constatant un paiement sous quelque
« forme qu'elles se présentent, qu'elles soient ou non
« signées du créancier et qu'elles aient ou non le
« caractère d'un acte, dès lors qu'elles constituent
« pour le débiteur un titre libératoire susceptible de
« remplacer la quittance » (1).

La forme de l'écrit importe donc peu et il n'est même pas nécessaire qu'il soit signé du créancier. Il suffit qu'il puisse former titre et faire preuve du paiement.

..

Il en résulte que la taxe est due non seulement lorsque les quittances ou acquits sont donnés au pied

(1) Instr. n° 2487, § 4. Cass. Civ., 11 février 1874. D. P. 74, 1, 473. Req. 23 avril 1901, D. P., 1901, 1, 513.

des factures et mémoires, lorsqu'ils font l'objet d'une pièce séparée et distincte, mais même dans les cas d'accusés de réception emportant libération, reçu ou déchargé donnés au cours de lettres missives (1) ou par cartes postales (2).

Il ne peut naturellement en être autrement des états de solde qui contiennent le décompte de la paye d'un établissement industriel et qui sont émargés de la signature des parties prenantes ou de signes conventionnels en tenant lieu. Nous verrons que la taxe, dans ce cas, doit être calculée non sur le montant global de l'état mais sur chacun des émargements ayant pour objet une somme supérieure à 10 francs.

De même la nouvelle taxe embrasse les bordereaux ou quittances constatant le paiement de dividendes ou d'intérêts. C'est ainsi qu'il a été jugé que le bordereau que le porteur d'obligation d'une Compagnie industrielle présente non signé de lui à la caisse de la Compagnie lors du paiement des coupons d'intérêts, est passible du droit de timbre comme tenant lieu de quittance, lorsque les agents de la Compagnie auxquels il le remet y apposent une estampille ou une mention de paiement (3).

Il en est de même en ce qui concerne les bordereaux de coupons d'actions ou d'obligations remis par un

(1) Lettre Min. Fin., 27 nov. 1871, § 72, 2, 211. P. 72 632.

(2) Déc. min. fin., 15 fév. 1873, § 74, 2, 92. D. 74, 3, 87.

(3) Cass. 11 févr. 1874, S. 74, 1, 223. D. 74, 1, 473.

particulier aux guichets d'un établissement de crédit et qui, signés de lui et inscrits au débit de son compte, fournissent par là même la preuve du paiement à l'intéressé des coupons dont s'agit (1).

Toutefois l'Administration admet, et avec raison, que le bordereau cesse de constituer un titre libératoire et par suite échappe légalement à la nouvelle taxe, si le porteur des coupons est resté étranger à sa confection si, en d'autres termes, le bordereau est l'œuvre exclusive de la Compagnie ou de l'établissement de crédit (2). Il ne peut dans ce cas être opposé au créancier comme titre libératoire.

*
* *

Conformément aux termes même de l'art. 19, la signature du créancier sur le titre n'est pas nécessaire pour que la taxe soit due. Il suffit que l'écrit revête suffisamment le caractère de titre libératoire.

Ainsi il a été indiqué qu'il suffisait que le bordereau remis par un détenteur d'obligations au porteur pour avoir paiement des coupons échus ait été préparé par lui pour que, même non signé, il constitue un titre libératoire et soit comme tel soumis à la taxe.

De même il est de jurisprudence constante qu'une

(1) Seine, 15 janv. 1904 et sur pourvoi Cass. Req., 5 juillet 1905. D. P. 1907, 1, 150).

(2) Instr., 3532, p. 6.

note non signée indiquant le montant de fournitures faites et le paiement d'un acompte excédant 10 francs, a le caractère d'une facture acquittée et donne lieu au droit de timbre (1) remplacé actuellement et dans la plupart des cas par la taxe de 0 fr. 20 0/0.

*
* *

Le titre doit emporter décharge.

Il importe d'ailleurs de bien préciser que c'est le caractère libératoire du titre qui entraîne l'exigibilité de la taxe, qu'il est donc nécessaire que cet écrit comporte décharge.

Le rapporteur de la loi du 23 août 1871 avait été particulièrement précis sur ce point. Il caractérise ainsi l'impôt nouveau. « Ce n'est pas un droit de timbre sur « la consommation du papier, c'est une taxe prélevée « sur l'écrit libératoire » (2). Le législateur l'a suivi en ne soumettant en 1871 au droit de timbre, en 1917 à la nouvelle taxe, que « les titres emportant libération, reçu ou décharge ».

Il ressort donc bien tant de l'esprit que des textes des lois de 1871 et 1917, que la condition nécessaire pour

(1) Seine, 1^{er} mars 1878. — Garnier, *Rep. pers.*, art. 4, 979. — Roanne, 10 déc., 1873. — Péronne, 11 juin 1875. — *Ibid.* art. 4, 135. Seine, 29 août 1877 *ibid.*, art. 4, 745).

(2) S. Lois annotées de 1871, p. 133, 3^e col., § 47.

que le timbre soit dû est que le titre constitue véritablement décharge et qu'il constate un versement de sommes.

Or il n'en est rien en ce qui concerne les reçus des effets de commerce à accepter, à négocier ou à encaisser, non plus que des chèques à l'encaissement. Ces reçus ne sauraient constituer, ce semble, de véritables titres libératoires puisque la libération reste subordonnée à l'acceptation puis à l'encaissement de l'effet de commerce, à l'encaissement du chèque. Ce n'est à proprement parler qu'une libération à titre conditionnel, savoir la solvabilité du tiré dans le premier cas, sa solvabilité et l'existence d'une provision dans le second.

Ce fait seul aurait dû dispenser ces reçus du timbre quittance. ●

Une disposition législative, la loi du 30 mars 1872 art. 4, a cependant semblé nécessaire pour consacrer cette exemption. Limitée aux seuls effets de commerce, son application a été étendue aux chèques par une jurisprudence dont le résultat est excellent en équité mais qui semble n'avoir su trouver une base rationnelle.

*
* *

*Accusés de réception des effets de commerce
des chèques et des virements.*

L'art. 4 de la loi du 30 mars 1872 dispose que « sont
« exempts du droit de timbre les quittances, reçus ou
« décharges de toute nature, les reconnaissances et les
« reçus donnés, soit par lettre, soit autrement, pour
« constater la remise d'effets de commerce à négociier, à
« accepter ou à encaisser. »

Cette exemption n'a pas été basée sur le fait que le
titre constatant la remise de l'effet dans les conditions
relatées ne pouvait être le titre libératoire de l'art. 48 de
la loi du 23 août 1871, mais et ainsi que l'indique le
rapporteur de la loi, sur la nature du rôle que les effets
de commerce sont appelés à jouer. « L'exemption qui
« résulte de la loi, dit-il dans son rapport prélimi-
« naire (1), est justifiée par la nature même des effets de
« commerce. Créés pour remplir l'office de la monnaie,
« ils doivent passer de mains en mains et l'acte qui
« constate cette circulation nécessaire doit être exempté
« de timbre ».

Il résulte de l'esprit de la loi ainsi caractérisé par son
rapporteur que la même exemption doit s'appliquer aux
reçus constatant le renvoi d'effets de commerce impayés.

(1) S. Lois annotées de 1872, p. 199.

La circulation d'un effet de commerce n'arrive à son terme que quand l'effet est payé ou quand il est revenu impayé au point de départ de la première négociation. Le retour est une condition éventuelle de la remise ; il est essentiellement compris dans la circulation. Cette solution que la régie n'avait pas tout d'abord voulu admettre (1), a été consacrée par une décision du ministre des finances en date du 11 avril 1878.

Il est certain que cette même exemption de timbre s'applique aux bordereaux d'effets de commerce présentés à l'escompte, à l'encaissement ou à l'acceptation, même avec mentions d'agio sur ces bordereaux (2).

..

En ce qui concerne les chèques, l'art. 4 de la loi du 30 mars 1872 ne saurait, ce semble, leur être appliqué.

Cet article ne vise en effet que les effets de commerce et l'exemption de timbre qu'elle édicte à un caractère limitatif très restreint ainsi que le rapporteur a pris soin de le spécifier (3). Or, le chèque ne peut être rangé parmi les effets de commerce proprement dits puisqu'il ne constitue pas un instrument de négociation et

(1) Solution du 3 février 1877. — S. Lois annotées de 1872, p. 199, VII. — P. Lois Décrets, 1872, p. 339, VII.

(2) Trib. de la Seine, 3 déc. 1898, S. et P. 99, 2, 224 — Sol. régie, 3 janvier 1899. *Rev. de l'Enregistrement*, art. 1938.

(3) S. Lois ann. de 1872, p. 199.

qu'il n'est pas d'ailleurs assujetti au timbre proportionnel créé pour ces écrits.

Un jugement du Tribunal de Chatillon en date du 12 mars 1878 a cependant étendu l'exemption de l'article 4 de la loi du 30 mars 1878 aux reçus de chèque à l'encaissement. Pour ce faire il a prétendu, en se basant sur des raisons d'analogie, ranger le chèque parmi les effets de commerce. Cette décision, contraire à la doctrine et à la jurisprudence antérieures, a depuis lors fait jurisprudence en la matière.

D'importance moins considérable sous l'empire du droit de timbre des lois de 1871 et 1914, l'évasion fiscale qui en résulte prend une ampleur beaucoup plus grande avec le taux élevé de la nouvelle taxe, d'autant plus que la création récente du chèque postal permet de multiplier l'usage de ce mode de payement.

Certes, le reçu pur et simple du chèque continue à rester soumis, comme tout titre libératoire, au droit de timbre ou à la taxe en vigueur. Mais ce reçu peut sembler bien superflu pour les parties en cause puisqu'elles retrouvent dans l'ensemble de circonstances et dans les écritures diverses qui accompagnent l'émission du chèque, et au besoin dans l'emploi de la formule « reçu à l'encaissement », des moyens suffisants de faire preuve de leur libération. Il n'est pas douteux, en conséquence, qu'elles éviteront dans la plupart des cas le reçu pur et simple et le droit de timbre qu'il entraîne.

Le Gouvernement s'est ému dès le vote de la loi de

1917 de cette situation et de l'évasion fiscale qui ne pouvait manquer d'en résulter. Il n'a pu ou su trouver sur le moment un palliatif, et celui qu'il a fait récemment admettre et qui consiste à interdire le tirage de chèques sur toute personne autre qu'un banquier, n'atteint que très imparfaitement son but fiscal puisque le débiteur pourra toujours se libérer en tirant sur son banquier, le mandataire en ouvrant au producteur un accreditif chez son banquier. Il a de plus cet effet déplorable de restreindre l'usage du chèque dans les échanges et de supprimer un mode de règlement commercial pratique et de plus en plus répandu.

*
* *

La loi du 31 décembre 1917 n'a pas modifié la législation spéciale aux ordres de virement qui restent soumis aux droits fixes de timbre de 0,10 ou de 0 fr. 20 selon qu'ils doivent être exécutés sur place ou sur une autre place que celle où ils ont été donnés.

Le paiement par virement ne donne donc ouverture au droit de timbre-quittance, ancien ou nouveau tarif, qu'autant que le bénéficiaire du virement constate la réception de la somme par un accusé de réception ou autre écrit adressé à l'auteur du virement.

Mais le virement comme le chèque laisse des traces, et les mentions que son usage entraîne font parfaitement en droit la preuve complète opposable au com-

merçant lui-même. D'où inutilité fréquente du reçu et exonération consécutive de la taxe.

..

Il convient de remarquer que cette exonération de fait, qui pour les chèques et les virements à un intérêt pratique considérable, ne saurait en avoir en ce qui concerne les effets de commerce.

L'art. 18 de la loi de 1917 les soumet en effet dans tous les cas à un droit de timbre de 0,20 0/0 sans distinguer si le paiement est civil ou commercial.

Disposition qui doit conduire naturellement à leur abandon dans tous les cas où ils sont émis à propos de paiements restant soumis à l'ancien droit de timbre.

..

Le titre doit être remis au débiteur.

Il est de plus nécessaire pour que la taxe soit due que l'écrit constatant décharge ou libération soit remis entre les mains du débiteur.

Telle est du moins la jurisprudence qui résulte d'un arrêt de la Cour de cassation en date du 2 janvier 1900 selon lequel : « il résulte tant de l'esprit que du texte de « l'art. 18 de la loi du 23 août 1871, que l'apposition du « timbre de quittance ne devient obligatoire qu'à l'ins-

« tant où la quittance est remise au débiteur, comme « un titre constatant sa libération ». Il est certain que cette jurisprudence s'applique à la nouvelle taxe.

La théorie qui ressort de l'arrêt ci-dessus indiqué a une portée pratique considérable.

Il n'y a pas lieu de nous arrêter à nouveau aux cas qui viennent d'être envisagés et qui concernent le chèque, le mandat et les virements en banque. Leurs traces subsistantes permettent d'établir en dehors de tout titre libératoire que le paiement a été effectué. Mais il est aussi de nombreux cas où la libération du débiteur est ou peut être constatée par un titre dont le débiteur est en mesure de se prévaloir sans cependant que ce titre lui soit remis.

Par exemple, le titre sous seing prive d'où résulte la créance est muni d'une mention, signée du créancier, et constatant la libération partielle ou même totale du débiteur. Le créancier qui voudra réclamer le montant de sa créance et soutiendra qu'aucun paiement n'a été fait doit produire le titre ; par conséquent, la mention mise sur ce titre par le créancier libère le débiteur et il est sans intérêt pour ce dernier d'obtenir une quittance. Il en est de même pour les certificats nominatifs d'action sur lesquels le paiement des coupons est constaté par l'apposition d'une estampille.

La question ne se pose plus et la taxe n'est due par aucune des parties par l'effet de la loi du 29 juin 1918 pour les coupons concernant les titres émis par l'Etat,

les départements, les communes et les établissements publics.

Un débiteur peut également veiller à ce que son créancier commerçant mentionne le paiement effectué sur l'un des registres que la loi l'oblige à tenir. La preuve du paiement peut ainsi être faite à tout moment.

Sans qu'il soit nécessaire de citer d'autres exemples, on voit à quel point la solution de principe donnée par la Cour de cassation peut nuire au rendement de l'impôt du timbre et de la nouvelle taxe sur les écrits libératoires.

C'est d'ailleurs, ce semble, par suite d'une fausse interprétation de l'esprit et du texte de la loi du 23 août 1871 que la Cour de cassation a été amenée à statuer en ce sens.

Nous avons eu l'occasion de démontrer antérieurement que l'art. 18 de la loi de 1871 a eu pour but d'atteindre tous les écrits libératoires concernant des paiements ou des décharges de sommes et que l'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 l'a suivi dans cette voie. La phrase du rapporteur de la loi de 1871 relatée plus haut indique bien que la loi a été conçue dans cet esprit.

Or il est incontestable que l'écrit est libératoire alors même qu'il n'est pas remis au débiteur, si le débiteur est assuré de pouvoir toujours le produire lors de la réclamation que ferait le créancier de la dette déjà payée.

L'art. 1332, C. civ. est formel en ce sens et peut, en conséquence, être invoqué contre la solution de cet arrêt. « L'écriture, dit-il, remise par le créancier à la suite, en marge ou au dos d'un titre qui est toujours resté en sa possession, fait foi lorsqu'elle tend à établir la libération du débiteur. » C'est ainsi que la loi du 23 août 1871 avait toujours été interprétée jusqu'alors.

Sans doute la Régie reconnaissait que la mention de paiement d'une somme sur les livres du commerçant qui l'a payée n'est pas un écrit libératoire soumis au timbre de quittance (1). Mais la nécessité même où elle s'est trouvée de donner cette décision et qui était fondée sur ce que nul ne peut se créer de titre à lui-même, montre, qu'au contraire, la mention libératoire faite sur registre non plus par le débiteur mais par le créancier doit être assujettie au timbre.

De même, dans un jugement du 27 janvier 1873 (2), le Tribunal de Commerce de la Seine a jugé que si le débiteur ne demande pas au créancier et ne consent pas à recevoir de lui le titre constatant la libération, le créancier n'a pas de recours contre le débiteur pour le montant du timbre de quittance apposé sur le titre. C'est reconnaître implicitement que le timbre est alors régulièrement apposé.

Il y a lieu de se demander d'ailleurs si dans la plupart

(1) V. Sol. régie 16 nov., 1872. — Garnier, *Rep. Gen.*, 7^e édit., n^o 274.

(2) *Journ. de l'Enreg.*, n^o 19 217. *Rep. périod. de l'Enreg.*, n^o 3643.

des cas envisagés et que cette jurisprudence concerne, il n'y a pas juridiquement remise d'une quittance au débiteur. Sans doute le créancier la conserve par devers lui, mais le débiteur s'assure tout d'abord que le titre existe, il s'en fait donner communication, il le conserve un moment entre ses mains.

Quoiqu'il en soit, cet arrêt constitue en la matière une jurisprudence bien établie et qui peut être utilement invoquée tant pour le droit de timbre que pour la nouvelle taxe de 20 centimes pour 100 frs. sur les écrits libératoires.

Par contre et dans le même ordre d'idées ne peut être l'objet d'aucune critique la décision que le timbre, donc la nouvelle taxe, n'est dû que si la quittance fait titre au profit d'une personne étrangère à l'établissement et s'il ne s'agit pas de simples documents de comptabilité ou d'administration intérieure.

Ainsi n'y sont pas soumises les quittances d'ordre que le comptable d'un établissement se délivre à lui-même pour des sommes qui ne sortent pas de sa caisse quand elles sont destinées uniquement à constater la régularité des écritures et à en assurer le contrôle (1).

(1) Déc. Min. fin. 30 juill. 1888. S. 91, 2, 255. Inst. régie 20 juin 1899. S. 91, 2, 255.

..

Le titre constatant décharge de somme donne naissance à la taxe

La taxe de 0,20 pour 100, ou le droit de timbre suivant les cas, est due non seulement sur les titres constatant des paiements mais même sur ceux emportant décharge de sommes. L'art. 19 la loi du 31 décembre 1917 reprend sur ce point la formule de l'art. 18 de la loi du 23 août 1871.

Il en résulte que la nouvelle taxe est exigible, comme l'était le droit de timbre auquel elle se substitue, sur la décharge donnée au dépositaire ou au mandataire. Telle, si l'on en croit une solution donnée sous l'empire de la législation antérieure, la décharge donnée sur un registre spécial ou sur des feuilles volantes par le propriétaire ou le gérant d'un immeuble à son concierge, des loyers que celui-ci a encaissés pour son compte (1).

S'appuyant sur les termes généraux de la loi, l'Administration de l'Enregistrement va même plus loin. Elle prétend que « l'application de la nouvelle taxe n'est pas subordonnée à la condition qu'il existe une dette proprement dite et que celui qui reçoit libère celui qui paye de ce que ce dernier lui devait ».

Cette théorie ne saurait être acceptée sans réserve.

(1) Sol. 29 août 1872, D. P. 75, 5, 540.

La Cour de Cassation s'est formellement et à juste titre refusée sous l'empire de la législation de 1871 à étendre la perception du timbre des quittances aux reçus non libératoires qui forment le titre d'un engagement (1).

Cette même jurisprudence s'impose avec la taxe actuelle. Et il en résulte que si le reçu de sommes, au lieu de libérer celui qui paye d'un engagement préexistant, crée à son profit une obligation en le constituant créancier de la personne qui a reçu, toute cause manque à l'exigibilité de la taxe.

L'intérêt pratique de la question est d'ailleurs fortement diminué par suite de la majoration du tarif du timbre des effets non négociables porté également à 0 fr. 20 p. 100 par l'effet de l'art. 18 de la loi du 31 décembre 1917.

Le reçu envisagé impliquera en effet le plus souvent la stipulation d'un remboursement à terme et avec intérêts. Par suite de son objet et de sa force unilatérale, il se trouve soumis au droit proportionnel de timbre des effets non négociables (2) de même quotité que la taxe sur les paiements.

(1) Req., 7 mars 1887, D. P. 87, 1, 337. Req., 23 avril 1901. *J. E.* 26, 110.

(2) Sol. 16 juin 1875, *J. E.*, 19, 962. — Déc. Min. Fin., 24 août 1879, *R. P.*, 5372.

*
* *

La taxe ne s'applique pas aux recus d'objets

Mais si le timbre quittance, ou la nouvelle taxe suivant les cas, s'applique dans les cas de paiements ou de versements de sommes, il ne saurait en être de même en ce qui concerne les décharges de titres ou d'objets qui restent soumises au droit fixe de timbre de 0 fr. 10 quels que soient d'ailleurs le nombre et la valeur des titres mentionnés dans le même reçu.

CHAPITRE II

BASE ET TAUX DE PERCEPTION

L'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 porte que, à l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la loi c'est-à-dire à compter du 2 avril 1918 inclusivement, « une taxe de 20 centimes par 100 francs « ou fraction de 100 francs, sans addition de décime, « sera perçue sur tous les titres de quelque nature « qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des « payements ou des versements de sommes, soit à des « non-commerçants pour une cause quelconque, soit à « des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. En ce qui concerne les dits « titres, la taxe est substituée au droit de timbre établi « par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la « loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge ».

M. Milliès Lacroix dans son rapport du 24 décembre

1917 au nom de la Commission des Finances du Sénat (1) précise ainsi la portée de cet article : « Ce texte a pour
« but de remplacer, en ce qui concerne les opérations
« de paiement ou versement faites pour une cause
« quelconque entre particuliers, voir même entre com-
« merçants et particuliers mais en dehors de tout acte
« commercial, le timbre quittance actuellement en vi-
« gueur par une taxe proportionnelle de 20 centimes
« par 100 francs ou fraction de 100 francs perçue sur
« tous les titres quelle qu'en soit la nature, signés ou
« non signés ».

La comparaison de ces deux textes fait ressortir une disproportion marquée entre le but poursuivi et le résultat obtenu.

La volonté de la Commission était manifestement d'exempter de la nouvelle taxe tous les paiements commerciaux et ce sans distinguer si le commerçant agissant ainsi pour les besoins de son commerce ou de son industrie, avait dans l'opération la qualité de créancier ou celle de débiteur. Notre but est, dit le rapporteur, de remplacer le timbre de quittance dans les opérations de paiement faites en dehors de tout acte commercial. Même volonté à la Chambre et au Sénat qui ont déclaré vouloir éviter les superpositions de taxes et entendre ne frapper l'objet que lorsqu'il tombe entre les mains du consommateur.

(1) *Journ. Off.*, Doc. parlementaire annexe, 438, p. 305.

Or l'article 19 ne se place qu'au seul point de vue de la qualité du créancier et des conditions dans lesquelles il agit. « La taxe, spécifie-t-il, sera perçue sur tous les « titres... constatant des paiements ou des versements « de sommes soit à des non commerçants pour une « cause quelconque soit à des commerçants pour une « cause autre que l'exercice de leur commerce ». La qualité du débiteur, le but poursuivi par lui, ne sauraient, aux termes de cet article influencer sur le caractère civil ou commercial de l'opération effectuée et par conséquent sur l'exigibilité ou la non exigibilité de la nouvelle taxe.

Fort heureusement l'article 24 du décret du 29 mars 1918, rendu en exécution de la loi, est venu la compléter sur ce point en introduisant une exception importante à la règle trop étroite ainsi énoncée.

« Le commerçant, dit cet article, qui achète pour les « revendre des marchandises à un non commerçant ou « à un commerçant..., doit acquitter la taxe à moins « qu'il ne produise au vendeur un écrit revêtu de sa « signature, faisant connaître ses nom, prénoms et « adresse et attestant sous la responsabilité du déclarant :

« 1° Qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices des « professions commerciales et industrielles ou qu'il se « trouve dans l'un des cas d'exonération prévus par la « loi ;

« 2° Qu'il achète pour son propre compte.

« 3° Que les marchandises achetées sont destinées à être vendues transformées ou non et doivent supporter à ce moment la taxe ».

Ce texte faisant partie du titre IV du décret, commun aux différentes taxes, s'applique aussi bien à la taxe de luxe qu'à la taxe sur les paiements et à la taxe sur les écrits libératoires. Il en résulte que le titre délivré par le commerçant reste passible dans ce cas et après production de l'attestation, du seul droit de timbre quittance gradué.

Il y a toutefois lieu de regretter l'insuffisance de rédaction de l'article 19 ; d'autant que la formule nouvelle ainsi introduite par le décret ne correspond pas à l'esprit de la loi et laisse soumis à la taxe de nombreux paiements qui en devraient être exemptés.

*
* *

La nouvelle taxe frappe donc tous les paiements civils et elle se substitue, en ce qui les concerne, au droit de timbre quittance. Quant à la détermination du caractère civil de l'opération faite, aucune difficulté ne peut s'élever pour les paiements faits entre non commerçants. Le caractère civil de l'opération est indiscutable et la nouvelle taxe est due.

Il n'en est pas de même lorsque l'une des parties en cause se trouve être un commerçant.

Une première distinction s'impose, ainsi qu'il vient

d'être indiqué, selon que le commerçant partie au contrat se trouve être le créancier ou le débiteur.

Commerçant créancier. — Le commerçant est-il le créancier, les paiements qui lui sont faits ne sont alors passibles de la taxe, aux termes de l'article 19 de la loi, que lorsqu'il agit pour une cause autre que l'exercice de son commerce ; en d'autres termes lorsqu'il administre son patrimoine personnel ou celui de sa famille, ou lorsqu'il agit comme mandataire d'un non commerçant (1).

Par contre, il échappera à la taxe chaque fois qu'il aura exercé sa qualité de vendeur pour les besoins de son commerce. C'est ainsi que l'ancien droit de timbre quittance subsiste non seulement dans les cas de vente de denrées, marchandises objets ou services que ce commerce ou cette industrie comportent, mais encore, selon nous, dans toutes les reventes que le commerçant pourra être amené à faire de machines, outils, accessoires, objets ou matières premières quelconques qui auront servi ou été destinées à l'exercice de son commerce ou au fonctionnement de son industrie.

En effet, tout frais supplémentaires venant grever les postes frais de 1^{er} établissement, matériel, installation, frais généraux etc, d'une maison de commerce ou d'une

(1) Au surplus la question ne saurait se résoudre entièrement par ce précepte un peu simpliste et il a déjà été indiqué combien est parfois délicate la détermination du caractère civil ou commercial de l'opération effectuée.

industrie se répercute par la force même des choses sur le prix des marchandises et objets mis en vente ou fabriqués. La perception de la taxe dans les cas envisagés entraînerait la superposition de taxes que le législateur a entendu à tout prix éviter.

D'ailleurs le commerçant auquel est fait le paiement agit bien dans tous ces cas *dans l'exercice de son commerce* et cette interprétation nous semble en conséquence conforme non seulement à l'esprit mais à la lettre de la loi.

Reste donc soumis en principe au droit de timbre gradué le paiement des ventes faites par le commerçant des marchandises et denrées, objet de son commerce ou produit de son industrie, lorsqu'elles ne correspondent pas à une vente au détail ou à la consommation.

De même le paiement des services qu'il rend dans l'exercice de ses fonctions. C'est ainsi qu'échappent à la nouvelle taxe les versements faits à un agréé de ses frais et honoraires par le commerçant qu'il a représenté dans une instance. L'action en paiement est dans ce cas de la compétence du Tribunal de Commerce (1). De même, semble-t-il, le paiement des frais et honoraires des arbitres agréés qui sont soumis à la patente.

Echappe également, selon notre interprétation, à la taxe sur les écrits libératoires, le paiement de la vente

(1) Riom, 27 février 1878. D. P. 78, 2, 153 ; Bordeaux, 7 avril 1878. D. P. 79, 5, 86.

faite par le commerçant ou l'industriel de toute machine ou de tout outil hors d'usage, de tous accessoires devenus inutiles, d'un cheval fatigué, d'un véhicule insuffisant.

Pour ce qui est des encaissements et versements faits par les Compagnies d'assurances, un principe domine la matière, c'est que, de jurisprudence constante, le contrat d'assurances à primes est toujours commercial de la part de l'assureur et civil au regard de l'assuré (1).

Aucune difficulté ne peut donc se présenter pour le paiement de la prime due par l'assuré. Elle échappe à la nouvelle taxe et reste soumise à l'ancien droit de timbre. Non plus pour le paiement de l'indemnité de sinistre, fait par la Compagnie à un non commerçant. La nouvelle taxe est due dans ce cas.

Mais que décider lorsque l'indemnité de sinistre est payée à un commerçant ? L'administration prétend que le paiement restant civil en vertu du principe indiqué, la nouvelle taxe est due. En réalité il y a lieu de faire la distinction déjà signalée entre les actes faits par le commerçant en dehors de son commerce et ceux qu'il fait pour les besoins de celui-ci. La taxe ne saurait être exigible, selon nous, si le commerçant a contracté assurance pour les besoins de son commerce (2).

(1) Paris, 5 janvier 1837, D. P. 37, 4, 307 ; 30 avril 1846, D. P. 46, 4, 24 ; Grenoble, 4 août 1887, D. P. 88, 2, 182 ; Cass. req., 8 novembre 1892, D. P. 93, 1, 79 ; Dijon, 28 février 1896, D. P. 96, 2, 430.

(2) D'ailleurs et malgré le principe signalé précédemment, la Cour

Toutefois une exception doit être faite et la taxe de 0 fr. 20 pour 100 est applicable aux quittances des cotisations d'assurances mutuelles. En effet les sociétés d'assurances mutuelles sont, d'après la jurisprudence, des entreprises purement civiles. Comme telles, les quittances qu'elles délivrent sont assujetties à celles données par un non commerçant (1).

Commerçant débiteur. — Commerciale au même titre que dans le cas du commerçant créancier est l'opération d'achat faite par un commerçant agissant dans l'exercice de son commerce. L'exemption de la taxe s'impose dans les mêmes conditions et avec d'autant plus de raison d'être que la taxe est à la charge du débiteur. Cependant la loi n'envisage pas le cas.

La chose n'avait pas d'importance pratique en ce qui concerne les achats faits dans ces conditions par le commerçant à un autre commerçant. Il suffisait de considérer l'opération au point de vue du commerçant vendeur.

Elle avait par contre une portée considérable au cas d'achats faits à un non commerçant, achats peut être assez rares dans la majorité des maisons de commerce mais qui se pratiquent d'une façon courante

de Dijon dans l'arrêt précité du 28 février 1896 a reconnu le caractère commercial du contrat d'assurance vis-à-vis de l'assuré commerçant si, du moins, les bâtiments ne figurent que pour une valeur bien moindre que celle des marchandises et du matériel.

(1) Rép. du Ministre à la question de M. Bonnevay du 2 mai 1918.

dans certains commerces comme ceux de joailliers, antiquaires, revendeurs, etc. Aucun texte ne permettait à ces commerçants d'échapper à la perception de la taxe.

L'article 24 du décret du 29 mars 1918 est heureusement intervenu pour pallier à la situation inique qui en résultait. Mais il ne le fait que très imparfaitement et sous réserves d'une justification dont les termes imposés appellent de graves critiques.

Le commerçant devra produire, pour échapper à la taxe, un certificat attestant notamment : « que les marchandises achetées sont destinées à être vendues, transformées ou non, et doivent à ce moment supporter la taxe ». Formule bien différente de celle employée par l'article 49 et trop rigide pour répondre à l'esprit de la loi. Elle implique en effet l'exception de la taxe, non plus à tous les achats faits pour les besoins du commerce, mais seulement à ceux des objets, denrées ou marchandises faisant, directement ou par transformation, l'objet même du commerce ou de l'industrie de l'acheteur.

Cette même justification semble devoir être produite au cours de tous les achats faits par les commerçants agissant dans l'exercice de leur commerce et quelle que soit la qualité de leur vendeur. Les termes de l'article 24 dont en effet très généraux et concernent les achats faits « à un non commerçant ou à un commerçant même vendant au détail ou à la consommation ».

Cependant à la suite d'une question qui lui a été posée sur ce point (1), le Ministre a répondu qu'il n'y avait pas lieu de produire l'attestation prévue lorsque l'achat était fait à des commerçants vendant habituellement en gros ou en demi gros. Elle ne s'imposerait que si le vendeur est un non commerçant ou un commerçant vendant habituellement au détail ou à la consommation.

Si telle est la pensée du décret, il y a lieu de s'étonner de sa rédaction.

Quoi qu'il en soit, la permission donnée est trop précieuse, en tant que simplifiant les écritures et réduisant les formalités, pour que les commerçants n'en prennent acte et n'en usent pleinement.

Toutefois elle n'implique pas une différence de traitement, quant à l'exigibilité de la taxe sur les paiements, pour le commerçant achetant à un autre commerçant vendant habituellement en gros ou en demi gros, et il y aurait lieu dans ce cas d'admettre également que l'exemption de la taxe sur les paiements, et l'assujettissement au droit de timbre quittance, ne s'applique que pour les objets destinés à être vendus transformés ou non, et non pour ceux destinés accessoirement à l'exercice du commerce ou de l'industrie.

(1) *Journ. Off.*, 18 juin 1918, 22, 453.

Il résulte des règles générales ainsi posées, que la nouvelle taxe sur les titres libératoires est applicable aux paiements faits par le commerçant à ses employés et ouvriers de leurs appointements ou de leurs salaires, ou à des particuliers non commerçants de fournitures, animaux, immeubles ou objets nécessaires à l'installation ou à la marche de son commerce ou de son industrie, mais non destinés à être revendus.

Les paiements ainsi faits par ces commerçants étant soumis à la taxe de 0,20 0/0, il n'est pas douteux que la superposition des taxes que la Chambre a si bien voulu éviter se fera jour. D'autant plus que la taxe payée par le débiteur, en la circonstance par le commerçant, fera partie intégrante du prix de revient de l'objet dont le prix de vente se trouvera majoré d'autant.

Quoi qu'il en soit, on ne saurait prétendre, devant la formule de justification à fournir, faire échapper ces différents paiements à l'une des deux taxes, sur les paiements ou sur les écrits libératoires.

Il en résulte que reste soumis à cette taxe le paiement du prix de vente des immeubles et bâtiments à usage industriel ou commercial lorsque le vendeur n'est pas lui-même un commerçant ou encore lorsqu'il n'agit pas dans l'exercice de son commerce.

De même le salaire de l'ouvrier ou de l'employé de commerce tombe sous l'application de la taxe de 0,20 0/0.

L'artiste dramatique ne fait pas non plus acte de commerce lorsqu'il loue ses services et son talent à un entrepreneur de spectacles. C'est ainsi qu'il a été jugé que les contestations qui s'élèvent entre lui et le directeur du théâtre sont de la compétence des tribunaux civils (1). Par voie de conséquence, le paiement de ses cachets ou de ses appointements est soumis à la nouvelle taxe.

En ce qui concerne les appointements des fonctionnaires, il est certain qu'aux termes de la loi du 31 décembre 1917, la taxe 0,20 0/0 devait s'appliquer. Mais, et ainsi qu'il sera expliqué plus loin, la taxe devait tomber dans ce cas non sur l'Etat débiteur, mais sur le fonctionnaire créancier. Cette conséquence a été jugée trop rigoureuse par suite du taux élevé de la taxe et la loi du 29 juin 1918, article 23, a exempté de la taxe ces sortes de paiements.

La mesure s'étend aux appointements des fonctionnaires des départements, communes et établissements publics.

En résumé le critérium qui servira à déterminer si la taxe de 0,20 0/0 est due ou si, au contraire, l'ancien

(1) Bordeaux, 13 janvier 1887. D. P. 87, 2, 142.

droit de timbre quittance continue à s'appliquer n'est pas d'une manière absolue, à l'encontre de ce que prétend l'instruction de l'enregistrement parue en interprétation de la loi, le caractère civil ou commercial de l'opération effectuée. Il faut tout d'abord et en s'en tenant aux termes mêmes de la loi considérer la qualité de non commerçant ou de commerçant du créancier et dans le dernier cas distinguer s'il s'agit ou non dans l'exercice de son commerce.

Le créancier est-il non commerçant ; la nouvelle taxe s'applique en principe sauf si son débiteur est un commerçant auquel il a cédé un objet destiné à être revendu transformé ou non.

Si le créancier est commerçant, la taxe s'applique s'il s'agit comme homme privé pour la gestion ou l'administration de la partie de son patrimoine non engagé dans ses affaires commerciales. Elle ne s'applique pas et l'ancien droit de timbre reste en vigueur s'il agit en tant que vendeur pour les besoins de son commerce.

Toutefois et s'il vend habituellement au détail ou à la consommation, son acheteur devra pour échapper à la taxe lui justifier de sa qualité de commerçant et lui certifier que les marchandises achetées sont destinées à être revendues transformées ou non.

CHAPITRE III

EXONÉRATIONS ET EXEMPTIONS

Au principe général de la loi qui veut que tout titre délivré en constatation d'un paiement soit soumis au droit de timbre quittance si le paiement est civil, à la taxe sur les écrits libératoires si le paiement est commercial, de nombreuses exceptions ont été apportées par les lois du 31 décembre 1917 et du 29 juin 1918.

Les unes exonèrent le titre de tout droit, les autres maintiennent le droit de timbre gradué ou, en ce qui concerne certains paiements, les tarifs spéciaux antérieurement établis en leur faveur.

*
* *

Exonération du droit de timbre.

L'exonération la plus importante résulte de l'article 23 de la loi de 1917 qui établit pour les paiements du prix de la vente faite au détail ou à la consommation, une

taxe spéciale dite taxe sur les paiements. Cette taxe frappe non plus le titre libératoire, mais le fait même du paiement de la vente au détail ou à la consommation.

La taxe sur les paiements ne se cumule pas avec le droit de timbre quittance applicable en principe aux paiements commerciaux. Il y a donc substitution d'un fait générateur à l'autre et il en résulte que la délivrance d'un titre libératoire n'est pas, dans ce cas, génératrice de droits fiscaux.

Elle ne l'est pas non plus, aux termes de l'article 24 de la loi du 29 juin 1918, pour le paiement des ventes faites tant en gros et en demi gros qu'au détail et à la consommation par les bouilleurs de crus, les distillateurs de profession ou les négociants en eaux-de-vie et liqueurs des produits de leur industrie ou de leur commerce.

Le droit de timbre quittance est remplacé dans ce cas par la taxe de luxe qui ne se cumule pas avec lui, non plus que d'ailleurs avec la taxe sur les paiements du prix de la vente à la consommation de ces eaux-de-vie, apéritifs et vins de liqueurs faite ensuite par les débitants.

Maintien des droits de timbre antérieurs

Certains paiements civils échappent à la taxe sur les écrits libératoires pour rester soumis chacun en ce qui les concerne aux droits de timbre en vigueur au moment de l'établissement de la taxe.

De ces exceptions la plus générale est celle introduite par l'article 23 de la loi du 29 juin 1918 aux termes duquel :

« Les paiements effectués par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics ne sont pas assujettis aux taxes établies par les art. 19 et 23 de la loi du 31 décembre 1917 et restent soumis à la législation antérieure ».

Cette disposition concerne donc la taxe sur les écrits libératoires et la taxe sur les paiements dont la première reste à la charge de la personne qui effectue le paiement ou le versement, et la seconde incombe à l'acquéreur ou au consommateur.

L'exposé des motifs de la loi indique que l'exonération de la taxe a paru nécessaire au législateur pour ne pas surcharger les budgets des départements, communes et établissements publics.

En ce qui concerne l'Etat la raison ne pouvait être la même et la chose se présentait dans des conditions spéciales. L'Etat, d'une part, n'avait pas à acquitter la taxe sur les achats au détail ou à la consommation, puisque cette taxe, n'ayant pas le caractère de droit de timbre, devait rester à sa charge en sa qualité d'acheteur et qu'en principe l'Etat ne se paye pas d'impôts à lui-même.

Il n'avait pas non plus à acquitter la taxe sur les titres libératoires puisque la loi du 13 brumaire an VII dispose dans son article 29 que « le timbre des

« quittances fournies à la République est à la charge
« des particuliers qui les donnent ». Or la taxe ins-
tituée par l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917
« se substitue » d'après le texte même de cet article au
droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du
23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les
titres emportant libération, reçu en décharge de
sommes. Les créanciers de l'Etat étaient par suite tenus
d'acquitter la nouvelle taxe de 0,20 0/0 comme ils
acquittaient, depuis 1871, le droit fixe de 0,10 et, depuis
1914, le droit gradué de 0,10 à 0,50.

Etant donné le taux bien plus élevé du nouvel impôt,
cette conséquence a été jugée trop rigoureuse, car elle
aboutissait à frapper tous les salariés de l'Etat d'un vé-
ritable supplément d'impôt sur le revenu (1).

C'est à cette situation que le Parlement a entendu re-
médier.

L'exception accordée aux paiements effectués par
l'Etat s'étend bien entendu, de plein droit, à ceux
effectués par les établissements publics nationaux qui
sont soumis au même régime fiscal que l'Etat (2) et
qui comprennent notamment l'Institut de France et les
cinq Académies, les Universités et les Facultés, les
Lycées, les Musées Nationaux, etc. Elle s'étend égale-

(1) Rapport de M. Milliès-Lacroix au nom de la Commission des
Finances du Sénat annexé à la séance du 31 Mai 1918. Doc. Parlem.,
n° 226, p. 243.

(2) Instr., n° 3255, § 14.

ment ainsi qu'il a été indiqué aux départements, communes et établissements publics.

Il importe de remarquer qu'elle ne s'étend pas aux établissements d'utilité publique qu'ils soient ou non subventionnés par l'Etat. La base de cette distinction souvent délicate résulte, d'après la Cour de cassation (1), de ce que doivent être considérés comme établissements d'utilité publique les établissements « dans « la gestion desquels l'autorité gouvernementale intervient directement et qui se trouvent ainsi rattachés « d'une façon intime à l'organisation administrative de « la France ».

Rentrent notamment dans cette catégorie les associations syndicales autorisées (2) et les chambres de commerce (3).

Il convient également de signaler que les exemptions précédentes ne sont pas applicables à l'Administration des chemins de fer de l'Etat qui se trouve complètement assimilée aux compagnies concessionnaires au point de vue des impôts (4).

(2) Cass. Req., 28 octobre 1885. Instr. n° 2724, § 12 et 3234.

(3) Instr., n° 3174, § 12 et 3234.

(4) Instr., n° 3025.

(5) Loi du 22 décembre 1878, art. 9. Instr., n° 2611. Loi du 13 juillet 1911, art. 53.

*
* *

L'article 20 de la loi du 31 décembre 1917 exempte de la taxe de 0,20 0/0 sur les écrits libératoires et les laissent soumis, chacun en ce qui le concerne, aux droits de timbre en vigueur certains reçus ou quittances qui vont être énumérés.

1° Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion.

Pour ce qui est de la compensation légale telle qu'elle est définie par l'article 1289 du Code civil, l'exonération de la taxe se justifie d'elle-même. Cette compensation s'opère en effet de plein droit, par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs.

Si les parties jugent à propos de dresser un acte pour constater l'extinction des deux dettes, cet acte ne saurait être soumis à la taxe sur les écrits libératoires car il ne constitue pas le titre de libération réciproque des parties qui ne résulte que de la loi (1). Il n'en est toutefois ainsi que si les deux dettes en présence réunissent les conditions requises pour la compensation légale par l'article 1291 du Code. Elles doivent être liquides et exigibles, c'est-à-dire certaines, déterminées

(1) Code civil, 1290. — Laurent, t. XVIII, n° 3, 82. Planiol, n° 579 et 588, *Traité de Droit civil*, 2^e édition, t. II.

dans leur quotité, échues, non conditionnelles (1).

Par contre si les deux dettes manquent de ces caractères qui les rendent compensables de plein droit, la compensation devient facultative et conventionnelle. Un acte doit intervenir pour l'opérer. C'est cet acte et non plus la loi qui constitue pour les deux débiteurs le titre de leur libération et la taxe doit être due de ce chef.

La confusion résulte de la réunion en une même personne des qualités de créancier et de débiteur. Elle est comme la compensation légale un mode d'extinction légale des obligations. La libération du débiteur s'accomplit par la seule force de la loi ; un écrit ne saurait rien y ajouter. Il ne peut donc déterminer l'exigibilité de la nouvelle taxe.

*
* *

2° Les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel de timbre.

En ce qui concerne les acquits inscrits sur les chèques, il est essentiel d'observer que la loi nouvelle ne fait que reproduire les termes de l'art. 20 de la loi du 23 août 1871 qui exonérait ces acquis du droit de timbre quit-tance.

(1) Demolombe, t. XXVIII, nos 510 et 536. — Aubry et Rau, 4^e édition, t. IV, § 326 texte et notes, 6 et 7.

La disposition de la loi du 31 décembre 1917 doit donc recevoir la même interprétation que ce texte. L'exonération ne s'applique qu'à l'acquit du montant du chèque donné sur le chèque par le porteur au tiré.

Il est bien entendu que si le chèque est remis en paiement d'une dette à toute autre personne que le tiré, la nouvelle taxe est exigible, comme l'était le droit de timbre de quittance, sur l'accusé de réception du chèque adressé par cette personne à celui qui le lui a remis ou sur tout autre écrit constatant que cette remise a eu lieu à titre de paiement. C'est là un point qui a été nettement spécifié au cours de la discussion du projet de loi (1). Il est conforme d'ailleurs aux décisions prises antérieurement à la loi du 31 décembre 1917 suivant lesquelles un tel accusé de réception ne pouvait prétendre à la dispense de timbre en ce qu'il constitue un titre libératoire distinct de l'acquit inscrit sur le chèque (2).

Il convient toutefois de spécifier que le timbre quittance, ou la taxe sur les écrits libératoires, n'est dû que si l'accusé de réception constitue un titre nettement libératoire. Il n'est pas exigible s'il spécifie que le chèque reçu n'est pas encore encaissé.

Pour ce qui est des lettres de change, billets à ordre

(1) Déclaration de M. Joseph Dénais, député : Chambre des Députés, 3^e séance du 21 décembre 1917, *Journ. Off.*, du 22, p. 3464.

(2) Déc. min. fin, 7 nov. 1917. — Instr. 3434, 27.

et autres effets de commerce, l'article 18 de la loi du 31 décembre 1917 les groupe sous la dénomination générale « d'effets négociables ou de commerce » et les soumet à partir du 2 avril 1918 au tarif de 20 centimes par 100 francs ou fractions de 100 francs.

Ce tarif est applicable quelle que soit la cause du paiement et sans distinguer s'il s'agit de paiement civil ou de paiement commercial. Il se cumule de plus avec la taxe sur les paiements et la taxe sur le luxe. Il doit aboutir logiquement à une diminution considérable d'emploi de ces modes de paiement cependant si utiles au commerce, au crédit et à la circulation générale. Nous ne saurions trop le critiquer de ce chef.

*
* *

3° Le renouvellement de lettres de change billets à ordre et autres effets de commerce qui reste soumis aux droits établis par l'article 1 de la loi du 5 juin 1850 :

La portée de cette disposition a été précisée ainsi qu'il suit par M. Joseph Denais rapporteur de la loi au nom de la Commission de législation fiscale (1).

« Lorsque les effets de commerce sont renouvelés :
« on sait en effet qu'en dehors des effets de commerce
« qui seront présentés à l'encaissement dans les trois
« mois de leur émission, il en est qui restent en banque

(1) *Journ. Off.*, Chambre Docum. parlem. annexe 4061, p. 1954.

« comme instruments de crédit et qui sont renouvelés
« de trois mois, en trois mois; ces renouvellements
« devraient-ils être taxés au droit total? Ce serait lourd,
« puisque le loyer annuel de l'argent (d'un argent dû
« par des commerçants dont les affaires sont peu pros-
« pères) se trouverait majoré de 60 centimes. D'autre
« part ce serait injuste, puisque par l'effet même du
« renouvellement il n'y a pas paiement et que c'est le
« paiement seul qui est visé par le droit proportionnel ».

Ajoutons que ce serait déplorable au point de vue économique.

Ce renouvellement d'effets de commerce reste donc soumis au droit proportionnel de 0 fr. 05 par 100 francs ou fractions de 100 francs.

L'exonération concernant les reconnaissances ou reçus donnés pour constater la remise d'effets de commerce à négocier, à accepter ou à encaisser, n'avait pas besoin d'être rappelée dans la loi du 31 décembre 1917 qui, comme il a été expliqué, est uniquement relative aux quittances ou reçus de sommes et ne peut s'appliquer à des reçus de chèques ou d'effets de commerce, c'est-à-dire à des reçus d'objets. Cette exonération continue à subsister comme par le passé.

On ne doit pas perdre de vue toutefois que, comme par le passé également, l'exemption édictée par la loi du 30 mars 1872 ne s'applique qu'autant que l'effet de commerce est remis aux seules fins de négociation, d'acceptation ou d'encaissement.

*
**

4° Les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme.

Cette disposition ne fait que maintenir l'immunité d'impôt accordée aux quittances de 10 francs et au-dessous par l'article 20 de la loi du 23 août 1871.

Ces quittances sont donc exemptes de la nouvelle taxe comme elles l'étaient de l'ancien droit de timbre et sous la même condition à savoir que la somme versée ne soit pas un acompte ou une quittance finale sur une plus forte somme.

Il y a lieu de noter à cet égard, que chaque coupon trimestriel ou semestriel d'actions ou d'obligations, chaque terme de loyer, forme une créance distincte à envisager en elle-même, et non pas un acompte sur les dividendes et intérêts annuels du titre ou sur le montant du loyer annuel. (1).

*
**

5° Les quittances énumérées dans l'article 20, 3° et 4° paragraphes de la loi du 23 août 1871.

Sont donc exonérées de la taxe de 0,20 0/0 et restent exemptes ou passibles de l'ancien droit de timbre sui-

(1) Solution, 21 juin 1881, P. P. 5788.

vant les distinctions antérieurement établies, les quittances suivantes.

1° Les quittances intéressant le service de la Dette publique, à savoir : les récépissés de souscription aux emprunts de l'Etat et aux reçus inscrits sur les titres provisoires qui constatent les versements successifs des souscripteurs, quelle que soit la nature particulière des titres émis : rentes sur l'Etat, bons ou obligations du Trésor ; les quittances d'un excédent de souscription aux emprunts dont il s'agit (1), celles du capital remboursé des titres de rente sur l'Etat amortissables ; les quittances d'arrérages de rente sur l'Etat (2).

2° Les quittances ou reçus ayant le caractère d'opérations d'ordre ou de service intérieur délivrés par une administration ou un fonctionnaire à une autre administration ou à un autre fonctionnaire (3).

3° Les quittances ou récépissés délivrés aux collecteurs et receveurs de deniers publics (4).

4° Les quittances de secours payés aux indigents et des indemnités pour incendies, inondations et autres cas fortuits ; celles de frais de visites médicales, de médicaments, d'impression, de bureau, de transport ou

(1) Circl. compt. publ., 14 avril 1872, art. 20-29, 48 et 70, *J. E.* 19, 532.

(2) Déc. min. fin., 27 nov. 1871. Inst. 2424.

(3) Solut. 23 avril 1895, *J. E.* 24, 860.

(4) Déc. min. fin., 46 août 1808. Instr. 397, 3. Sol. 16 octobre 1878, *J. E.* 20, 891.

autres dépenses faites au profit d'enfants assistés (1).

5° Les quittances pour prêt et fournitures concernant les gens de mer (2).

Par contre la loi du 23 août 1873, et par conséquent la loi du 31 décembre 1917, excluait formellement du bénéfice de l'immunité d'impôt les quittances « relatives aux traitements et émoluments des fonctionnaires, officiers des armées de terre et de mer, et employés salariés par l'Etat, les départements, les communes et tous établissements publics ».

Ces quittances restaient donc passibles de la taxe de 0,20 0/0.

Cette conséquence ayant été jugée trop rigoureuse pour les salariés de l'Etat sur qui portait la taxe, et en ce qui concerne les départements, communes et établissements publics, pour leur budget qu'elle surchargeait d'une façon sensible, l'art. 23 de la loi du 29 juin 1918 a exempté de la taxe de 0,20 0/0 ces paiements qui restent en conséquence soumis à l'ancien droit de timbre-quittance.

..

6° *Les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts ainsi que les reçus donnés par lesdits titulaires lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de*

(1) Déc. min. fin., 11 déc. 1876. Instr. 2577, 3. D. P. 78, 5, 449.

(2) Déc. min. fin., 4 juillet 1893. Inst. 2856, 6.

constater les versements ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte.

Ces reçus sont exempts de la nouvelle taxe. Ils restent soumis au droit de timbre gradué de quittance de 0,10 à 0,50 conformément aux distinctions suivies sous la législation antérieure (1).

Il faut remarquer que cette exonération est expressément réservée par la loi aux reçus constatant des versements ou des retraits effectués par le titulaire même du compte ou, ce qui revient au même, par la personne munie d'un pouvoir de ce titulaire. La nouvelle taxe de 0, 20 0/0 francs ou fraction de 100 francs serait exigible si le versement ou le retrait était le fait d'une personne autre que le titulaire du compte ou son mandataire.

L'instruction 3.532 précise de plus que la loi vise uniquement les comptes de dépôts de fonds et non pas les comptes courants en banque.

Le dépôt des titres est également soustrait à l'application de la taxe de 0,20 0/0. Il reste soumis à l'ancien droit fixe de 10 centimes.

En ce qui concerne les virements en banque, il a été reconnu au cours des travaux parlementaires qu'ils ne sont pas atteints par la nouvelle taxe (2).

(1) Sol., 28 mai 1867. *J. E.* 19, 672, 16 juin 1875. *J. E.* 19, 992. 15 oct. 1871, *R. P.* 5372.

(2) Déclaration de M. le Ministre des Finances, Chambre des Députés 2^e séance du 23 déc., 1919. *J. Off.*, du 23, p. 3497.

7° Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants, et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayant-cause auxdits officiers publics ou ministériels lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite.

Ces quittances ne sont pas soumises à la nouvelle taxe de 0,20 0/0 sur les écrits libératoires. Le droit de timbre-quittance gradué de 0,10 à 0,50 continue à s'appliquer dans ce cas.

CHAPITRE IV

MÉCANISME DE PERCEPTION

Point de départ de l'application de la loi.

Le législateur a prévu que les nouvelles taxes seraient exigibles trois mois après la promulgation de la loi.

La loi ayant été promulguée au *Journal Officiel* du 1^{er} janvier 1918, c'est donc à partir du 2 avril 1918 inclusivement que les nouvelles taxes sur les écrits libératoires et les paiements ont été appliquées.

Pour la taxe sur les paiements, c'est le paiement lui-même qui constitue le fait générateur de l'impôt. La taxe doit donc être perçue sur tous les paiements effectués à partir du 2 avril 1918 inclusivement.

En ce qui concerne la taxe sur les écrits libératoires, ce n'est plus le paiement lui-même, mais c'est la délivrance du titre libératoire qui constitue le fait générateur. La nouvelle taxe est donc applicable du moment que la quittance délivrée est postérieure au 1^{er} avril

1918 alors même que le paiement a été fait avant cette date.

Toutefois la taxe de 0,20 0/0 ne saurait s'appliquer qu'il s'agit de créances moratoriées et si le débiteur justifie qu'il avait le droit de bénéficier du moratoire. Il serait injuste d'exiger de lui ce supplément de taxe.

Montant de la taxe.

Les taux respectifs de la taxe sur les écrits libératoires et du droit de timbre-quittance ont été indiqués.

Il a été précisé en même temps que toute quittance d'une somme inférieure à 10 francs est exemptée de la taxe ou du droit de timbre et que, d'autre part, la taxe sur les paiements ne s'appliquant que lorsque le paiement du prix de la vente au détail ou à la consommation dépasse 150 francs, la taxe sur les écrits libératoires est perçue sur les titres constatant des paiements de cette sorte compris entre 10 francs et 150 francs.

Il importe d'ajouter que pour la détermination du montant du paiement, le prix unitaire des articles vendus est seul à considérer. La perception de la taxe sur les paiements et par voie de conséquence l'exemption de timbre se règle en effet non d'après la totalité du paiement, mais d'après le prix de chaque objet.

Cette interprétation résulte tant de l'esprit de la loi que de la disposition caractéristique du décret du 29 mars 1918 qui exige en regard de chaque opération relevée

sur le livre spécial tenu par les commerçants conformément à la loi, la désignation sommaire des articles qui, *par leur prix, comportent le paiement de la taxe*, et le prix desdits articles.

Il en résulte que si sur un paiement de 550 francs d'achats faits au détail ou à la consommation, aucun des articles faisant l'objet de ce paiement ne dépasse le prix de 150 francs, la taxe sur les paiements ne sera pas perçue. Par contre la taxe de 0,20 0/0 sur les écrits libératoires sera applicable si une quittance est délivrée.

Si le prix de 1 ou 2 de ces articles dépasse cette somme limite, la taxe sur les paiements portera sur le montant du prix de ces articles. Le solde ne sera soumis à la taxe qu'en cas de remise d'un titre libératoire.

Débiteur de l'impôt.

L'article 23 de la loi du 23 août 1871 stipulait :

... Le droit de timbre est à la charge du *débiteur* ;
« néanmoins le créancier qui a donné quittance, reçu
« ou décharge en contravention des dispositions de l'art.
« 18, est tenu personnellement et sans recours, nonob-
« tant toute stipulation contraire, du montant des droits,
frais et amendes ».

Le droit de timbre était donc dû par le débiteur c'est-à-dire par la personne à laquelle un reçu est donné

par le créancier. La personne qui a emprunté une certaine somme à une autre devient le débiteur du prêteur. Si elle se libère de sa dette et en demande reçu la loi met à sa charge le droit de timbre afférent à ce reçu.

L'article 22 de la loi du 31 décembre 1917 consacre le même principe à savoir que le timbre est à la charge du débiteur mais elle se sert de termes plus généraux que ceux de la loi du 23 août 1871. « L'impôt, dit cet article, est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement ».

La loi du 31 décembre 1917 ne parle donc plus seulement du débiteur ; elle parle de la *partie qui aura effectué le paiement ou le versement*.

Cette définition a un caractère plus étendu. Elle comprend nécessairement le débiteur, mais elle s'applique aussi aux personnes qui auraient effectué un paiement ou un versement alors même que ce paiement ou ce versement ne correspondrait pas à la libération d'une dette. Tel sera par exemple le cas dans l'exemple ci-dessus du prêteur qui remet à l'emprunteur la somme qui va le constituer créancier.

On peut donc poser comme principe général que le coût du timbre, avancé par celui qui donne le reçu, est à la charge de celui qui a intérêt à avoir ce reçu comme preuve de sa libération, de son versement ou de son paiement ; le tout sauf stipulations contraires entre les parties.

*
* *

De ce que le droit de timbre ou la taxe sur les écrits libératoires sont dûs par le débiteur, il n'en résulte pas que le créancier n'ait aucune obligation non plus qu'aucune responsabilité concernant le payement du timbre.

La loi a, au contraire, tenu à le rendre personnellement responsable des infractions qui pourraient être commises par suite du non timbrage ou de l'insuffisance de timbre du titre libératoire.

Il est dans ce cas « tenu personnellement et sans « recours, nonobstant toute stipulation contraire, du « montant des droits, frais et amendes ».

Cette disposition s'applique dans tous les cas sans qu'il y ait lieu de distinguer si le droit de timbre exigible est le droit gradué ou le droit proportionnel.

Supposons le remboursement d'une dette de 1.200 frs. à caractère purement civil.

Le prêteur n'appose sur le reçu qu'il délivre au débiteur pour constater le remboursement du prêt que le timbre gradué de 0,40 alors que la nouvelle taxe de 0 fr. 20 pour 100 frs. sur les droits libératoires est applicable.

Le prêteur est tenu personnellement :

1° de la différence existant entre la taxe et le timbre gradué soit $2,40 - 0,40 = 2$ frs ;

2° d'une amende de 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été acquitté. Soit sur 1.200 francs — 200 frs. = 1.000 frs., une amende de 60 frs. ;

3° des frais. — Et c'est contre lui que les poursuites de l'Administration doivent être dirigées. (1)

Quant à l'emprunteur, il aura entre les mains un reçu de sa dette irrégulièrement timbré, mais il n'est tenu d'aucun droit ou amende envers l'Administration du Timbre et, au point de vue purement civil, le reçu dont il est en possession produira à son égard tous effets libératoires.

*
* *

Il est à présumer que si le débiteur et le créancier sont en présence, le premier pour opérer le payement du montant de sa dette que nous avons supposé être de 1.200 frs, le second pour recevoir ce montant et en donner quittance, le débiteur ne versera les fonds que contre un reçu régulièrement timbré et le créancier ne lui remettra ce reçu que contre remboursement du droit de timbre proportionnel qui sera de 2 frs. 40.

Mais il peut arriver que le débiteur envoie à son créancier le montant exact de sa dette soit 1.200 francs. Le créancier en accuse réception mais il n'appose sur l'accusé de réception que le timbre gradué de 0 fr. 40.

(1) Cass. 25 janvier 1876. Inst. 2546, 3.

Nous retombons alors dans le cas qui vient d'être envisagé. Le débiteur ne sera pas tenu d'apposer sur le reçu la différence de timbres.

Quant à la personne ou Société qui aura donné le reçu, elle sera tenu immédiatement, personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, du montant du droit, de l'amende et des frais, si le reçu, par suite d'une circonstance quelconque, est saisi par l'Administration du timbre.

* *
*

Il ne paraît pas douteux que la responsabilité du mandataire puisse être engagée au cas d'insuffisance de timbre des reçus qu'il transmet pour le compte de son mandant.

Sera donc responsable comme tel, en cas de non application du timbre ou de la taxe, le banquier appelé à payer le montant des reçus ou factures domiciliés chez lui par ses clients ou à toucher le montant des reçus qui lui sont remis à l'encaissement.

Il lui sera souvent difficile, en méconnaissance de la cause pour laquelle le paiement est effectué, de vérifier si les reçus ou factures dont il s'agit sont timbrés conformément à la loi. Mais il semble qu'à raison de sa qualité de mandataire occasionnel, le banquier peut se faire couvrir par son mandant de la responsabilité qu'il pourrait encourir de ce chef.

Certains banquiers par surcroît de précautions et pour éviter d'être l'objet d'une recherche de la part de l'Administration, ont soin de n'apposer sur les reçus aucune griffe ni estampille de leur maison.

Le banquier encaisseur fera toutefois bien, dans la pratique, de vérifier si le timbre apposé est régulier et suffisant et s'il n'en est pas ainsi de retourner le reçu à son client pour que celui-ci le régularise.

*
* *

Modes d'acquittement de la taxe.

Il n'est pas innové en ce qui concerne le mode de paiement de la taxe sur les timbres quittances applicable dans les cas de paiements commerciaux. Il reste celui de la loi du 23 août 1871 et consiste soit en l'apposition sur les quittances délivrées de timbres mobiles gradués de 0,10 à 0,50 soit, dans certains cas déterminés, en la faculté laissée aux comptables publics aux sociétés et toutes entreprises soumises aux vérifications de l'Enregistrement de timbrer au timbre mobile.

Les mêmes modes d'acquittement de l'impôt sont maintenus pour la taxe nouvelle de 0,20 pour 100 francs sur les titres libératoires. Toutefois le décret du 29 mars 1918 en ajoute un troisième qui consiste en le timbrage à l'extraordinaire des formules imprimées pour quittances.

Il y a lieu d'envisager successivement ces trois modes d'acquittement de la taxe.

1° Apposition de timbres mobiles.

La nouvelle taxe de 0,20 0/0, comme le droit de timbre quittance, est acquittée en principe par l'apposition de timbres mobiles sur l'écrit, signé ou non signé, qui constate le paiement ou le versement assujetti à l'impôt.

Le modèle de ces timbres a été annexé au décret du 29 mars 1918. Ils sont gradués comme suit : 20, 40, 60, 80 centimes, 1 franc, 1 fr. 20, 1 fr. 40, 1 fr. 60, 1 fr. 80, 2, 4, 6, 8, 10, 20, 40 et 100 francs.

Les timbres quittances sont opposés par les parties elles-mêmes.

Ils doivent être immédiatement oblitérés par l'apposition à l'encre noire, en travers du timbre, de la signature du créancier ou de celui qui donne reçu, ainsi que de la date d'oblitération.

Cette signature peut être remplacée par une griffe apposée à l'encre grasse faisant connaître le nom ou la maison sociale du créancier, sa résidence et la date de l'oblitération (1).

Ces deux conditions sont indispensables : l'oblitération

(1) Décret, 29 mars 1918, art. 1 et 2. Instr. 3532, p. 9.

par la signature seule du créancier, sans mention de date, n'est pas suffisante (1).

2°. — *Timbrage par les comptables publics et les sociétés.*

Les dispositions des articles 3 et 4 du décret du 27 novembre 1871 sont maintenues.

Il en résulte que les ordonnances et les taxes exécutoires et, d'une façon générale, tous les mandats assignés sur les caisses publiques, les bordereaux, quittances, recus ou autres pièces, peuvent être revêtus du timbre mobile par les agents chargés du payement.

Il en est de même pour les sociétés et compagnies, assureurs et entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications de l'enregistrement soit par la loi du 23 août 1871, soit par les lois antérieures ou postérieures. Ils peuvent user de la même faculté pour les actions, obligations, dividendes et intérêts payables au porteur, les rentes sur l'étranger et pour toutes autres pièces de dépenses, états de solde et d'émarginement.

Dans ces cas, le timbre est oblitéré au moyen d'une griffe. Les comptables publics et les sociétés qui usent de cette faculté demeurent responsables des contraventions commises à raison des pièces acquittées à leur caisse.

Ces comptables publics, sociétés et personnes assu-

(1) Rouen, 18 août 1875. D. 77, 1, 441.

jetties à la vérification des agents de l'Enregistrement sont de même autorisés à acquitter les taxes exigibles sur les états d'émargement, les registres de factage et de camionnage et autres documents constatant les paiements ou versements qu'ils effectuent par l'apposition sur ces registres, états et documents de timbres mobiles. Ces timbres doivent alors représenter le montant total des taxes afférentes aux paiements constatés sur une même feuille et opérés durant une même journée. Ils sont oblitérés, comme il est dit plus haut.

Les personnes qui n'étant pas assujetties aux communications des lois du 23 août 1871 et 21 juin 1875 prennent l'engagement de s'y soumettre, peuvent obtenir de l'Administration de l'Enregistrement de bénéficier de cette dernière disposition. Cette autorisation peut toujours être révoquée. Art. 5, déc. 29 mars 1918.

3°. — *Timbrage à l'extraordinaire.*

Un troisième mode d'acquittement de la taxe est admis par le décret du 29 mars 1918.

Il permet aux sociétés, compagnies, particuliers commerçants ou non de s'affranchir de l'obligation d'apposer et d'oblitérer des timbres mobiles en soumettant au timbre extraordinaire des formules imprimées pour quittances, reçus ou décharges de sommes.

Les formules soumises au timbrage sont déposées au bureau de l'Enregistrement de la résidence et, s'il

existe plusieurs bureaux dans la même ville, aux bureaux spécialement désignés par l'Administration. La taxe applicable à ces formules doit être acquittée au moment du dépôt.

Vient en déduction du montant des droits à acquitter lors de ce dépôt, la remise accordée à titre de déchet à ceux qui font timbrer préalablement à l'extraordinaire leurs formules de quittances.

Cette remise est de 2 0/0.

Le timbrage à l'extraordinaire est assuré au moyen de types spéciaux de quotité correspondante à celle des timbres taxes créés.

Toutefois les formules d'états de solde ou de paiement dits états d'émargement, les registres de factage ou de camionnage et autres documents ne peuvent être timbrés à l'extraordinaire qu'autant que le droit à percevoir par chaque page correspond à l'une des quotités des timbres de dimension en usage.

Constatation des infractions et sanctions

Au cours des débats parlementaires qui ont précédé le vote de la loi, il avait été proposé, afin de déjouer la fraude, de rendre obligatoire lors de chaque paiement la délivrance du titre libératoire fait générateur de la taxe. Seul ce titre aurait été admis à faire la preuve du paiement.

A juste titre, la Chambre a repoussé cette proposition

comme bouleversant entièrement notre législation en matière de preuves et constituant une prime à la mauvaise foi, comme contraire d'autre part à certains usages commerciaux tels que ceux qui existent dans les foires ou marchés où la délivrance du titre libératoire est extrêmement rare.

Il en résulte que la délivrance du titre reste, comme sous l'empire de la législation antérieure, facultative. Aucune pénalité ne peut être prononcée contre le créancier qui n'a pas délivré de titre ni contre le débiteur qui n'en a pas demandé.

*
* *

Mais du moment qu'un titre est délivré la taxe sur les écrits libératoires, ou le timbre quittance, est due dans les conditions qui ont été énoncées.

Aux termes de l'art. 22 de la loi du 31 décembre 1917 :
« toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou
« du règlement d'administration publique prévu à l'article 21, sera punie d'une amende de 6 0/0 de la
« somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal ».

Cette amende est de plus soumise à 2 décimes et demi en vertu du principe général posé par l'article 33 de la loi du 30 mars 1902 ; elle est donc en réalité de 7 frs. 50 0/0 et son minimum ressort à 62 fr. 50

L'irrégularité commise peut résulter soit de l'absence totale de timbre, soit de l'oblitération irrégulière des timbres employés, soit de l'emploi d'un timbre ayant déjà servi, soit de l'insuffisance de timbre.

Dans le premier cas le montant de l'amende se calculera sur le montant total de la somme exprimée. Il en sera de même aux cas d'oblitération irrégulière et de l'emploi de timbres ayant déjà servi. Les quittances, reçus et autres titres libératoires revêtus de timbres dans ces conditions sont en effet considérés comme non timbrés. L'amende se calculera donc sur le montant total de la somme portée sur le reçu.

A cette première sanction purement fiscale, s'ajoute d'ailleurs pour les quittances revêtues intentionnellement d'un timbre mobile ayant déjà servi, une sanction pénale.

L'art. 21 de la loi du 11 juin 1859 reste applicable en la circonstance. Il porte que « ceux qui auront
« sciemment employé, vendu ou tenté de vendre des
« timbres mobiles ayant déjà servis seront poursuivis
« devant le Tribunal correctionnel et punis d'une
« amende de 50 à 1.000 francs. En cas de récidive, la
« peine sera d'un emprisonnement de 5 jours à 1 mois,
« et l'amende sera doublée. Il pourra être fait applica-
« tion de l'article 463 du Code Pénal ».

Enfin si le timbre est insuffisant, l'amende proportionnelle ne doit se calculer que sur la somme pour la-

quelle la taxe n'a pas été acquittée sous réserve du minimum fixé par la loi.

*
* *

Les contraventions sont, d'après les termes de l'article 22 de la loi, constatées et poursuivies dans les formes prescrites en matière de timbre de quittance par l'article 23 de la loi du 23 août 1871.

C'est donc aux agents désignés par cet article, c'est-à-dire aux employés de l'Enregistrement, aux officiers de police judiciaire, aux agents de la force publique, aux préposés des douanes, des contributions indirectes et des octrois qu'il appartient de rechercher et de relever les infractions dont il s'agit.

La contravention est constatée par un procès-verbal auquel sont annexés les reçus ou quittances incriminés. L'annexe n'est pas nécessaire si le contrevenant signe le procès-verbal ou acquitte immédiatement la taxe et l'amende. Il est même admis que le procès verbal peut-être valablement suppléé par le versement des droits et amende ou par l'aveu du contrevenant formulé dans une pétition en remise (1).

Aucun délai de rigueur n'est imparti pour la rédaction des procès verbaux (2).

En principe, l'exigibilité des droits et amendes est

(1) Instr. 2413, 7, lettre com., 8 mars 1872, n° 24.

(2) Seine, 19 mai 1893, R. P. 8, 204.

indépendante des moyens employés par l'agent verbalisateur pour constater la contravention. Ainsi un agent peut valablement dresser procès-verbal au sujet de la quittance non timbrée faisant partie du dossier d'une succession vacante qui lui a été adressée par un tiers ou qui a été saisie entre les mains de ce tiers (1).

Toutefois les pièces en contravention qu'un agent de l'Administration se serait fait communiquer, en dehors de ses attributions normales, par une extension abusive de son droit d'investigation, ne pourraient servir de base à un procès-verbal.

Le premier acte de poursuite est une contrainte. Copie du procès-verbal est délivrée en tête de l'exploit contenant signification de la contrainte. L'instance, liée par l'opposition du contribuable, est portée non pas devant le tribunal correctionnel mais devant le Tribunal Civil seul compétent pour en connaître (2).

Elle est instruite et jugée comme en matière d'enregistrement, sans plaidoieries sur simples mémoires respectivement signifiés.

(1) Arras, 5 fév. 1873, *R. P.* 3604. Seine, 20 avril 1877. *J. E.* 20, 408.

(2) Cass. Civ., 21 novembre 1879. *D. P.* 80, 1, 96.

TROISIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES PAYEMENTS

CHAPITRE I

FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TAXE SUR LES PAYEMENTS

Aux termes de l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 « le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, est frappé au profit de l'Etat, lorsque ce paiement dépasse 150 francs, d'une taxe de 20 centimes pour 100 francs ou fractions de 100 francs ».

Cet article introduit dans notre législation fiscale un régime entièrement nouveau en ce sens qu'il frappe non plus la délivrance du titre libératoire mais le fait même du paiement du prix. C'est le paiement lui-même qui constitue le fait générateur de la taxe.

Cette innovation a eu pour but principal de généraliser l'application de la taxe en la rendant exigible notwithstanding la délivrance du titre libératoire. D'autre part l'obligation mise à la charge des commerçants de tenir un livre spécial de perception, obligation qui les transforme en agents du fisc, a eu pour résultat de renforcer très efficacement les moyens de contrôle de l'Administration pratiquement nuls en ce qui concerne l'application du droit de timbre quittance et de la taxe sur les écrits libératoires.

Double avantage qui justifie pleinement l'institution de cette nouvelle taxe.

Il y a lieu toutefois de remarquer que ce régime fiscal ne s'applique que lorsque le paiement du prix de la vente faite au détail ou à la consommation dépasse 150 francs. Au dessous de ce chiffre, c'est la taxe sur les écrits libératoires qui est exigible.

*
* *

Le prix unitaire des articles doit être seul à considérer.

A ce point de vue une question se pose, non sans importance. Lorsqu'un client a acheté dans la même maison plusieurs articles dont certains n'excèdent pas 150 francs, doit-on, pour l'application de la taxe, envisager le prix unitaire de chaque article ou le montant total de la dépense effectuée par l'acheteur.

Se plaçant dans l'hypothèse où les articles ainsi vendus au détail à un même acheteur sont « de même nature et espèce », l'administration enseigne que la perception doit se régler, non pas d'après le prix de chaque objet séparément, mais d'après la totalité du paiement. Et à l'appui de sa thèse elle cite l'opinion émise, avec l'assentiment du ministre des Finances, par le rapporteur général de la commission des finances du Sénat,

« On a cru, déclarait l'honorable rapporteur, que la « taxe était due sur le prix de chaque objet séparément : « c'est une erreur, elle est due sur la totalité du paiement. C'est ainsi que l'acheteur de trois chapeaux à « 100 francs, payera sur 300 francs » (1).

Cette interprétation peut être sérieusement discutée. Il semble en effet conforme à la définition même des ventes au détail de considérer chacun des articles achetés par le même client comme autant d'unités imposables distinctes.

Cela n'est pas douteux pour les marchandises de luxe passibles de la taxe de 10 0/0. Pour reconnaître, en effet, si un objet rentre, par sa nature ou par son prix de vente, dans la nomenclature officielle des marchandises de luxe annexée à la loi du 22 mars 1918, il est nécessaire de le considérer à part, individuellement.

(1) Inst. 3532, p. 16 et note 1.

La même solution s'applique, à notre avis, au paiement des marchandises et objets vendus au détail ou à la consommation autres que ceux classés comme étant de luxe. En effet, dans son article 7 où se trouve réglementée la forme du livre spécial destiné à l'inscription des paiements passibles de l'impôt, le décret du 29 mars 1918 exige, en regard de chaque opération relevée sur ce registre, « la désignation sommaire des articles qui, *par leur prix, comportent le paiement de la taxe et le prix desdits articles.*

Cette disposition est caractéristique. Il en résulte avec évidence, que le prix de chacun des articles compris dans une même opération est à envisager individuellement pour l'exigibilité, et par suite, pour le calcul de la taxe. Le texte du décret est formel.

Ajoutons qu'il n'existe, en droit ou en fait, aucun motif de distinguer entre les opérations portant sur des objets de même nature, et celles qui se réfèrent à des articles différents. Cette distinction n'apparaît ni dans le texte de la loi de 1917, ni dans les travaux préparatoires. Dans un cas comme dans l'autre il y a même raison de décider et, par conséquent, d'envisager pour l'application de la taxe de 0,20 0/0, non le montant global de l'opération mais le prix unitaire de chaque article vendu au détail ou à la consommation.

*
* *

Le fait générateur de taxe sur les paiements, est le paiement lui-même.

Les paiements des prix de vente au détail et à la consommation dépassant 150 francs dans les conditions qui viennent d'être indiquées, sont donc passibles d'une taxe de 0,20 0/0. Et le fait taxé n'est plus dans ce cas la délivrance du titre libératoire, mais le fait matériel du versement de la somme due.

Il en résulte qu'au point de vue fiscal la délivrance du titre importe peu, non plus que sa rédaction. Qu'il y ait titre ou non, la taxe est due du moment que le paiement intervient.

La constatation de ce paiement devient obligatoire non pas au regard du débiteur mais au regard du fisc, et, en inscrivant sur le livre spécial le versement ainsi effectué, le commerçant doit y porter en même temps le montant de la taxe perçue.

Il y a également lieu de préciser que la formation du contrat de vente au détail ou à la consommation ne suffit pas pour que la taxe soit due. Elle ne saurait avoir de conséquence fiscale que si le paiement intervient par la suite.

Tant que son acheteur ne s'est pas libéré totalement ou partiellement envers lui, le commerçant ne doit pas de comptes au fisc ; son rôle de collecteur d'impôt n'a

pu s'exercer. Et il serait d'ailleurs inique, au cas de débiteur insolvable, d'accroître sa perte du montant de la taxe.

Le décret portant règlement d'administration publique rendu le 29 mars 1918, est formel sur ce point quand il dispose que le commerçant tient un livre spécial « destiné à recevoir l'inscription de tous les *« paiements passibles de la nouvelle taxe »*. D'où il résulte que ce n'est pas la vente mais seulement le paiement du prix qui doit être inscrit sur le livre spécial.

Il convient toutefois de remarquer que le fait de la vente n'est pas indifférent.

C'est en effet, à cette vente que l'on devra se reporter pour déterminer si la taxe sur les paiements s'applique ou non. Ce sont les conditions dans lesquelles elle sera intervenue, la qualité du vendeur, celle de l'acheteur et ses intentions qui détermineront s'il y a ou non vente au détail ou à la consommation. La véritable question du droit fiscal se pose au moment même où se forme le contrat de vente, ainsi que la nécessité de déterminer ce que la loi a voulu dire en parlant de ventes au détail ou à la consommation.



Détermination de la date du paiement.

Quand le paiement devra-t-il être considéré comme effectué et par voie de conséquence à quel moment précis la taxe sera-t-elle due?

La question ne peut souffrir de difficultés lorsque le paiement est fait en bloc et en espèces. Il n'en est plus de même dans le cas de paiement par chèque, virement ou effet de commerce.

Le virement ne saurait être considéré comme parfait à l'égard du commerçant que lorsque son banquier lui en a donné avis. C'est à ce moment seulement qu'il pourra porter le paiement sur le livre spécial prévu par la loi et qu'il devra acquitter la taxe.

En ce qui concerne le chèque, sa réception par le commerçant ne saurait suffire pour que la taxe soit exigible. Ce chèque n'est en effet qu'un ordre de paiement donné à une tierce personne, un banquier en principe. Le paiement lui-même n'intervient que lorsque le tiré exécute cet ordre ce qui suppose qu'il est solvable et qu'il a une provision du tireur. Ce ne sera donc pas la réception du chèque par le commerçant, mais seulement son encaissement, qui constituera le fait générateur de la taxe et qui fera naître à l'encontre

du commerçant l'obligation de porter la mention de paiement sur le livre spécial.

Il devrait en être de même, semble-il, en ce qui concerne les effets de commerce dont la remise ou même l'acceptation non plus d'ailleurs que la négociation ne sauraient constituer un paiement parfait. Et il en résulterait que le fait générateur de la taxe devrait se trouver reculé jusqu'au paiement de l'effet de commerce lui-même.

Nous ne saurions méconnaître toutefois que cette interprétation logique se heurte à de grosses difficultés pratiques résultant de ce que, le plus souvent, le bénéficiaire d'un effet de commerce se hâte de l'escompter et que, dès lors, il en perd la trace.

Aussi devra-t-il, selon nous, porter la mention de paiement dès qu'il aura opéré la négociation du titre. Sauf détaxe ultérieure si, l'effet revenant impayé, sa responsabilité d'endosseur venait à s'exercer.

Aucune difficulté ne peut naître du fait que le paiement est effectué par acomptes. L'Administration a donné à la loi sur ce point la seule interprétation conforme au bon sens et au principe générateur de la taxe en décidant que le premier versement n'entraîne pas l'exigibilité immédiate de la taxe sur la totalité (1).

Pour chacun de ces acomptes l'impôt se limite à la fraction du prix réellement versée (2).

(1) Instr. 3532, p. 17.

(2) L'interprétation contraire eut tendu à prétendre que le droit

*
* *

Le fait générateur de la taxe n'étant plus la délivrance du titre libératoire sur lequel le contrôle ne peut d'ailleurs guère s'exercer utilement que dans le cas de production du titre en justice, un contrôle nouveau a dû être établi pour constater les paiements du prix des ventes faites au détail ou à la consommation.

A cet effet, la loi impose aux commerçants l'obligation particulière de tenir un livre spécial destiné à recevoir l'inscription de tous les paiements supérieurs à 150 francs à raison de ventes faites au détail ou à la consommation et passibles en conséquence de la taxe sur les paiements.

Le contrôle de l'Administration repose tout entier sur ce livre spécial et sur sa comparaison avec les documents et livres comptables.

Mais l'obligation la plus lourde qui incombe aux commerçants du fait de la taxe sur les paiements, est de percevoir eux-mêmes la taxe, d'être transformés pour la circonstance en agents du fisc. Obligation d'autant

de l'Etat ne s'exerçait pas concurremment avec celui du vendeur mais que son droit était privilégié. Il est impossible de concilier cette interprétation avec le principe même de la taxe sur les paiements qui veut que le fait générateur de la taxe soit le paiement du prix et non pas la vente.

plus lourde que l'interprétation de la loi est plus délicate et plus controversée et que, agents de perception, ils se trouvent dans cette situation peu favorable pour une telle mission d'être sous la dépendance du consommateur.

CHAPITRE II

BASES D'APPLICATION

1° La taxe sur les paiements ne frappe que les paiements correspondant à des ventes au détail ou à la consommation.

Après avoir posé comme principe dans son article 19 que les paiements commerciaux restent soumis à l'ancien droit de timbre, la loi de 1917 en vient par son art. 23 à exempter complètement de ce dernier droit les titres constatant les paiements des ventes faites au détail ou à la consommation pourvu que ces paiements soient supérieurs à 150 francs.

Par contre, elle les soumet à une taxe nouvelle de 0,20 0/0 portant, ainsi que nous venons de le voir, non plus sur le titre constatant le paiement mais, aggravation importante, sur le fait même du paiement du prix.

Chaque versement de sommes implique donc de la part du contribuable, et en particulier de la part du

commerçant, tout d'abord la détermination du caractère civil ou commercial de l'opération intervenue, puis, dans les cas de ventes commerciales, leur classification dans la rubrique « ventes en gros ou en demi gros » ou dans la rubrique « ventes au détail ou à la consommation ».

*
* *

Il a été antérieurement précisé que la question de savoir si un paiement est commercial ou civil ne saurait être résolue *à priori* par un précepte de droit, et les grosses difficultés que cette détermination comporte ont été sommairement indiquées.

Des difficultés du même ordre, et dont la solution est grosse de conséquences pour l'application de la taxe sur les paiements, se présentent en ce qui concerne la distinction à faire entre les ventes au détail ou à la consommation et les ventes en gros et demi gros.

L'administration de l'Enregistrement semble la considérer comme évidente et, sans poser la question dans sa circulaire, elle se préoccupe de la trancher par des exemples qui seront cités ultérieurement.

Toutefois, dans une notice qu'elle a fait paraître à l'usage des commerçants (1), elle indique très sommairement les principes qui servent de base à sa conception. « La taxe sur les paiements, dit-elle, n'est appli-

(1) Taxe sur les paiements. Note pour les commerçants. Avril 1918.

« cable qu'aux ventes au détail ou à la consommation ;
« elle n'est pas applicable aux ventes en gros, c'est-à-
« dire aux ventes qui sont faites à un autre commer-
« çant si ce dernier n'achète que pour revendre ».

De ce principe ainsi posé, nous extrairons cette conception juridique fort juste que le criterium de la vente au détail opposée à la vente en gros ne réside pas dans l'importance de la vente consentie, ainsi qu'il pourrait apparaître à première vue, mais bien dans l'intention qui préside à l'achat lui-même alors même que cette intention ne se trouverait pas réalisée par la suite. Cette intention, ajoute la notice précitée, doit être celle de revendre. L'Administration précise : Il importe de ne pas confondre la vente en gros avec la vente qui, bien que faite à un commerçant dans l'intérêt de son commerce, porte sur un objet *non destiné à être revendu*. Cette dernière espèce de vente est une vente à la consommation ; elle tombe sous l'application de la taxe de 0, 20 0/0 sur les paiements (1).

Et pour bien préciser sa manière de voir, l'Administration donne les exemples suivants :

Un tailleur d'habits achète du drap pour revendre à ses clients sous la forme de vêtements confectionnés : c'est une vente en gros.

Il achète du papier pour établir ses factures ou faire sa correspondance ; c'est une vente à la consommation.

(1) Notice précitée, p. 1 et suiv.

Il en est de même s'il achète une glace, un comptoir pour le service de son magasin, ou une machine à coudre pour le service de son atelier.

Comme autres exemples de ventes à la consommation, elle cite les cas de :

1° — L'industriel qui achète des machines outils pour fabriquer des objets destinés à la vente en gros ou en détail.

2° — l'industriel qui achète du charbon, du coke, des huiles, des graisses, pour le service et l'entretien de ses machines ;

3° — le maître d'hôtel qui achète des meubles, du linge, de la verrerie, de l'orfèvrerie pour le service de son établissement.

Après avoir admis le principe posé par le fisc, nous ne saurions admettre sans protestations toutes les conséquences qu'il entend en tirer et qui se sont trouvées d'ailleurs confirmées par le décret du 29 mars 1918 art. 26.

Il a été précisé que, conformément à ce principe, ce n'est pas la quantité des objets vendus mais bien l'intention ayant présidé à la vente qui sert à distinguer la vente au détail de la vente en gros. Mais la conception de l'administration se fait trop étroite lorsqu'elle prétend que cette intention doit être de revendre en précisant que la revente doit s'appliquer directement à la marchandise ayant fait l'objet de la négociation.

Cette interprétation, manifestement contraire à l'esprit dans lequel la loi a été votée, a été soutenue par le Ministre lui-même en contradiction avec les déclarations qu'il avait faites lors du vote de la loi.

C'est ainsi qu'à une question posée le 2 mai 1918 par M. Bergeon député, le ministre répond le 23 mai suivant : (1) « Le paiement des marchandises achetées en « gros par un commerçant et destinées à être revendues « transformées ou non, échappe sans aucune formalité « à la taxe de 0,20 par 100 frs. instituée par l'art. 23 de « la loi du 31 décembre 1917. Mais cette exonération ne « s'applique pas à l'achat fait par un commerçant de « marchandises qu'il consomme pour les besoins de son « commerce, telles que gaz, électricité, charbons.

« En pareille hypothèse, comme dans tous les cas où « la marchandise achetée n'est pas destinée à être re- « vendue, on se trouve en présence, non plus d'un achat « en gros, mais d'un achat à la consommation dont le « paiement rend exigible la taxe de 20 centimes par « 100frs. dans les conditions prévues à l'article précité. »

♦♦

2^e — Ne sauraient correspondre à des ventes au détail ou à la consommation les achats faits par les commerçants pour les besoins de leur commerce.

L'intention qui préside à la vente et qui détermine sa

(1) *Jour. Off.*, 23 mai 1918, 21, 870.

qualité de vente en gros ne saurait être uniquement l'intention de revendre. Dans l'esprit de la loi du 31 décembre 1917 elle est plus étendue et il y a ce semble vente en gros toutes les fois que le commerçant, ou l'industriel, achète pour les besoins de son commerce.

Il en résulterait qu'à chacun de ses achats le commerçant doit se poser simplement la question de savoir s'il achète pour son usage personnel ou dans l'intention d'appliquer l'usage de son achat aux besoins de son commerce. Dans le premier cas, il y a vente au détail ou à la consommation et la taxe est due ; dans le second cas, il y a vente en gros et la taxe ne devrait pas être perçue quand bien même l'achat ne porterait que sur un seul objet.

Cette interprétation résulte notamment des explications données à la Chambre par le rapporteur du projet au cours des débats parlementaires.

« Quant aux commerçants, a-t-il dit, (1) ils ne sont « frappés que si, dans l'opération, il s'agit d'une *affaire* « *autre que leur commerce*. On s'est préoccupé dès le début « des répercussions possibles sur le renchérissement de « la vie si la taxe était répétée à tous les degrés des opérations. On a décidé que les commerçants quand ils « faisaient acte de commerce... échapperaient à cette « taxe pour éviter les répercussions ».

Elle est confirmée également par l'assurance que le

(1) 3^e séance du 21 déc. 1917. *J. Off.* du 22, p. 3 463.

Ministre des Finances a donnée à la Chambre que le texte proposé ne permettait pas de frapper à la fois la matière première et l'objet fabriqué et évitait ainsi toute superposition de taxes. (1)

Elle est conforme enfin à la volonté bien arrêtée du législateur de ne frapper l'objet qu'une seule fois et lorsqu'il tombe entre les mains du consommateur ; d'éviter à tout prix, même à celui de la clarté et de la simplicité de la loi, qu'un même objet ne soit frappé plusieurs fois de l'impôt.

Il n'est pas douteux que le législateur ne pouvait penser atteindre ce résultat en frappant de la taxe les achats de toutes sortes faits par l'industriel pour la marche de son industrie en en exceptant seulement la matière d'où sort l'objet. Le prix de vente de l'objet est avant tout fonction de son prix de revient, donc de la somme de toutes les dépenses faites par l'industriel pour sa fabrication : amortissements, salaires, frais généraux et matières premières.

Si les articles de chacun de ces postes ont déjà et conformément à l'interprétation de l'Administration, été soumis à la taxe sur les paiements, il n'est pas douteux que la superposition des taxes se sera faite jour et que, lorsqu'il arrivera entre les mains du consommateur, l'objet aura été taxé plusieurs fois. Il l'aura été d'autant plus, qu'il sera passé entre plus de mains et

(1) Chambre, 2^e séance du 21 déc. 1917. *J. Off.*, du 22, p. 3.449.

que chaque commerçant aura majoré son prix non seulement de son bénéfice, mais d'une quote part du montant des amortissements, salaires et frais généraux de son établissement.

Comment déterminer d'ailleurs exactement la matière première d'où est sorti l'objet ? La fonte n'est pas le produit du seul minerai de fer, mais il y rentre une quote part de charbon. Devra-t-on cependant considérer que le charbon employé par le maître de forges devra payer la taxe !

*
*
*

En réalité, il n'est pas douteux que le législateur a entendu s'appuyer sur le même criterium qui sert à déterminer si l'opération faite par un commerçant agissant comme acheteur a, en ce qui le concerne, un caractère civil ou commercial. Elle sera civile, ainsi que nous l'avons vu, et il y aura vente au détail, si le commerçant achète pour son usage personnel ou celui de sa famille, s'il agit en consommateur improductif.

Elle sera commerciale et il y aura vente en gros, s'il achète pour revendre ou pour la satisfaction des besoins de son commerce. Le rapporteur de la loi concrétise cette interprétation en disant que les commerçants ne sont frappés que s'il s'agit d'une affaire autre que leur commerce.

Il n'est donc pas nécessaire pour qu'il y ait vente en

gros quel'objet soit acheté par le commerçant pour être directement revendu. Il suffit qu'il doive être employé aux besoins même généraux du commerce.

En ce qui concerne le caractère commercial d'un tel acte, la question n'est plus guère controversée et l'opinion émise presque généralement est que les engagements entre commerçants relatifs à leur commerce respectif sont de la compétence des tribunaux de commerce, alors même que le contrat n'a pas pour objet direct les choses dont l'un des contractants fait le commerce et ne se rattache qu'accessoirement à ce commerce (1).

Ainsi, constituent un acte de commerce d'après la jurisprudence qui s'est établie sur ce principe :

L'achat ou le louage des choses nécessaires à l'exercice d'un commerce ou d'une industrie bien qu'elles ne fassent pas l'objet de ce commerce ou de cette industrie (2).

Par exemple l'achat ou le louage d'une voiture par un commissionnaire pour transporter de ville en ville les marchandises qu'il se charge de placer (3). L'achat

(1) Cass. 24 janv. 1865. S. 65, 1, 53; P. 65, 369; D. 65, 1, 73. — Massé, *Dr. Com*, t. II, n^{os} 968 et suiv. — Pardessus, *id.*, n^o 17. — Nougier, t. I, p. 393 et suiv. — Bédarride, *Jurid. com.*, n^{os} 225 et suiv. — *Contra*, Rouen, 28 nov. 1856. S. 57, 2, 280, p. 58, 390. D. 57, 2, 98. — Alanzet, t. VI, n^o 2999.

(2) Cass., 1^{er} déc. 1851 S. 52, 1, 23. P. 54, 2, 496. D. 51, 1, 325.

(3) Cass. 1^{er} décembre 1851 précité.

de tôles nécessaires à la couverture d'une usine, par celui qui exploite cette usine (1).

De même les engagements d'un commerçant envers ses employés à raison de leur collaboration ont essentiellement un caractère commercial (2).

Par analogie on doit, ce semble, considérer que de telles ventes constituent des ventes en gros dans les termes de la loi du 31 décembre 1917. Elles devraient en conséquence être exclues de la taxe.

Et on doit réserver l'expression ventes au détail à celles qui rentrent dans les opérations du commerce de détail, *vulgo sensu*, c'est-à-dire qui sont consenties à des acheteurs qui achètent les objets vendus pour les conserver ou les employer à leur usage personnel. L'achat d'un vêtement constitue une vente au détail.

..

3° *Correspondent seuls à des ventes à la consommation les achats d'objets et de denrées destinés à la consommation personnelle de l'acheteur.*

L'interprétation donnée par l'administration à l'expression vente à la consommation à une allure quelque peu tendancieuse. Du moment que l'objet acheté par le commerçant ou l'industriel pour les be-

(1) Cass. 11 avril 1854 S. 54, 1, 299. P. 54, 1, 526. D. 54, 1, 182.

(2) Cass., 6 juin 1868. S. 68, 1, 396. P. 68, 1073.

soins de son commerce ou de son industrie n'est pas destiné à être revendu, il y a, dit-elle, vente à la consommation. Ainsi le législateur aurait entendu donner à l'expression « consommation » son sens générique le plus étendu sans distinguer entre la consommation productive et la consommation improductive.

En fait, par des ventes à la consommation il faut entendre seulement celles qui correspondent aux achats d'objets et de denrées destinés à la consommation personnelle de l'acheteur, à une consommation improductive.

N'en font pas partie les ventes d'objets destinés à la marche d'un commerce ou d'une industrie, tels que matières premières, fournitures générales, machines, immeubles industriels ou commerciaux. Il y a consommation certes, mais cette consommation est productive et elle s'incorpore en quelque sorte à l'objet fabriqué ou vendu, elle fait partie intégrante de son prix de revient.

C'est d'ailleurs toujours en ce sens que l'expression consommation a été employée dans le langage juridique. Cette interprétation est également conforme à l'esprit de la loi tel que nous venons de le préciser et qui veut que l'objet ne soit frappé qu'une seule fois et lorsqu'il tombe entre les mains du consommateur.

*
* *

4° Les achats faits par les commerçants pour les besoins de leur commerce devraient échapper à la taxe sur les paiements et rester simplement soumis à l'ancien droit de timbre.

De l'interprétation rationnelle de l'esprit de la loi, il résulterait donc que du moment que la dépense faite par le commerçant est relative à un objet devant servir à l'exercice de son commerce, il y a vente en gros et la taxe de 0 fr. 20 0/0 ne saurait être due.

S'il s'agit de matières premières aucun doute ne saurait exister. La vente de matières premières ne constitue pas une vente à la consommation, l'industriel acheteur transformant ces matières pour les revendre en produits fabriqués et ne les consommant pas personnellement. Elle ne constitue pas non plus une vente au détail ainsi que cela a été démontré et conformément aux déclarations du rapporteur et du ministre. Elles ne peuvent donc, en aucun cas, être soumises à la taxe.

Il devrait en être de même pour les matières dites de frais généraux. Sans doute ces marchandises sont consommées dans l'usine ou la maison de commerce, mais elles sont consommées pour la fabrication ou pour la vente, c'est-à-dire pour la transformation de la ma-

tière première ou le transport de l'objet entre les mains du consommateur.

Les marchandises de frais généraux constituent un élément du prix de revient du produit fabriqué et leur prix concourt ainsi à la détermination du prix de vente. Il s'en suit qu'elles sont en quelque sorte revendues et que leur prix d'achat se trouve incorporé dans le prix de vente des matières premières transformées dont elles ont contribué à assurer la transformation.

La solution donnée pour les paiements des matières premières s'imposerait également ici selon nous.

En ce qui concerne le paiement du prix d'achat de machines, outils, accessoires et mobilier, en un mot des éléments d'immobilisation, on peut soutenir qu'il ne s'agit pas à cet égard de ventes au détail ou à la consommation dans le sens que le législateur a entendu donner à cette catégorie de ventes dans l'art. 23 de la loi du 31 décembre 1917.

Ces machines, ces outils trouvent certes leur fin, leur utilisation dernière, dans l'emploi qui en est fait par l'industriel, mais c'est une fin productive. Elles servent à la transformation des matières premières et à la fabrication de l'objet. Leur amortissement est un élément du prix de revient de cet objet. Elles se trouvent en quelque sorte revendues avec lui. Comme telles, elles devraient également échapper à la taxe de 0,20 0/0.

Même raisonnement pour les constructions et installations à usage industriel ou commercial. Elles aussi

concourent à la fabrication, à la manutention et à la conservation de l'objet, leur amortissement rentre également en ligne de compte pour l'établissement du prix de revient de cet objet. Soumettre leur achat ou les dépenses faites pour leur édification à la taxe sur les paiements, c'est incorporer une partie de cette taxe dans le prix de revient de l'objet et la superposition des taxes que le législateur a entendu éviter se trouve par cela même consacrée.

En ce qui concerne les salaires payés aux ouvriers et les traitements des employés, la question ne se pose pas. Il y a louage de services et la taxe sur les paiements ne peut être due. Mais nous avons vu que la taxe de 0,20 0/0 sur les écrits libératoires devait être apposée dans ce cas sur les quittances de salaires établies.

*
* *

Telles sont les solutions qui s'imposeraient selon nous si la loi était interprétée et appliquée dans l'esprit qui a présidé à sa confection. Elles seules permettraient d'éviter la superposition des taxes et une augmentation importante des frais généraux du commerce ou de l'industrie.

Mais la loi a eu le tort grave d'être insuffisamment explicite, l'administration a celui d'être trop fiscale. Elle a manifesté à nouveau cette disposition au cours

de sa circulaire du 4 mars 1918 et dans les conditions qui ont été indiquées.

Elle l'a malheureusement emporté sans que d'ailleurs le contribuable, partie adverse, ait été appelé à se faire entendre. L'article 24 du décret du 29 mars 1918 rendu sur la proposition du ministre des Finances, consacre en effet sa manière de voir en spécifiant que le commerçant n'échappe à la taxe qu'en certifiant au vendeur « que les marchandises achetées sont destinées à « être vendues transformées ou non et doivent supporter à ce moment la taxe ».

Ce qui équivaut à n'exempter de la taxe sur les paiements que les matières premières et les marchandises destinées à être revendues directement ou après transformation à l'exclusion de tous objets mobiliers ou immobiliers, machines, installations, outils ou accessoires faisant partie des postes Mobilier et Agencement, Frais de 1^{er} Etablissement, Matériel, Frais Généraux.

CHAPITRE III

MÉCANISME DE PERCEPTION INFRACTIONS ET SANCTIONS.

Point de départ de l'application de la loi.

La taxe sur les paiements est devenue applicable trois mois après la promulgation de la loi, c'est-à-dire à partir du 2 avril 1918 inclusivement.

Comme ce n'est pas la vente elle-même qui constitue le fait générateur de la taxe, c'est à la date du paiement et non à celle où la vente s'est effectuée qu'il importe de se reporter pour déterminer si la taxe est due. La taxe est donc exigible du moment que le paiement a lieu après le 1^{er} avril 1918 alors même que la vente a été antérieure à cette date.

Cette mesure logique aboutissait toutefois à grever injustement les débiteurs en faveur desquels le moratoire a été institué. Aussi la taxe ne sera pas exigible si le débiteur justifie qu'il avait le droit de bénéficier du moratoire.

La taxe n'est pas due non plus, ce semble, dans le cas où il y a eu remise d'une lettre de change antérieurement au 2 avril 1918. Le vendeur qui a reçu une lettre de change se trouve dans une situation particulière. Ayant la faculté de se procurer des fonds par l'escompte de cet effet, il peut être considéré comme payé en fait dès la date de sa remise.

• •

Débiteur de la taxe.

La taxe sur les paiements est à la charge de l'acheteur sauf stipulation contraire.

Mais le vendeur est responsable de l'acquittement de la taxe et en cas d'infraction l'amende est encourue tant à l'encontre du vendeur qu'à l'encontre de l'acquéreur ou du consommateur.

L'acheteur qui paie la taxe a naturellement intérêt à savoir si le timbre qui la représente a été apposé par le vendeur sur le registre spécial. La loi lui donne cette faculté en spécifiant que les timbres mobiles délivrés seront accompagnés d'un nombre égal d'estampilles de contrôle qui seront apposés sur l'écrit signé ou non signé qui est remis à l'acheteur.

Si le vendeur est en compte avec le Trésor, l'apposition de l'estampille est remplacée par l'apposition d'un timbre mobile spécial portant ces mots imprimés :

« Taxe payée en compte avec le Trésor ». Ce timbre est oblitéré au moment du paiement par la signature ou la griffe du commerçant.

Du fait que la taxe est à la charge de l'acheteur et que le vendeur est responsable de sa perception, il doit s'en suivre logiquement que le vendeur doit ajouter d'office à la facture envoyée au client le montant de la taxe due, quitte à le déduire ultérieurement si l'acheteur fournit l'attestation prévue par l'article 24 du décret du 29 mars 1918 et dont il sera parlé ultérieurement.

*
* *

Les observations qui ont été faites à propos de la taxe sur les écrits libératoires sur la responsabilité encourue au cas de non observation de la taxe par le mandataire effectuant un paiement ou encaissant un reçu, s'imposent également ici.

Le banquier mandataire pourra dans la pratique se faire couvrir par un engagement de son client qui restera également responsable à son égard quant à l'exactitude de la mention qui est apposée sur ces titres pour constater que le paiement est exempt de la taxe sur les paiements comme s'appliquant à la vente d'objets destinés à être revendus.

*
**

Mode d'acquittement de la taxe.

Le mode d'acquittement de la taxe a été réglé par le décret portant règlement d'administration publique du 23 mars 1918.

Ce décret prescrit la tenue par les commerçants d'un livre spécial destiné à recevoir l'inscription des ventes faites assujetties à la taxe de luxe ou à la taxe sur les paiements. Il précise les indications qu'il doit porter, en détermine la forme, indique les lieux et le versement de l'impôt.

Livre spécial effecté à l'inscription des paiements.

La prescription dominante sur laquelle est basée tout le contrôle de l'application de la taxe est la tenue par les commerçants d'un livre spécial des paiements visés par la loi. Sa tenue est prescrite par l'article 25 de la loi du 31 décembre 1917. Elle est obligatoire pour tout commerçant quel que soit d'ailleurs le mode de paiement qu'il aura adopté.

A. — Forme du Livre Spécial.

Ce livre spécial est destiné, dit l'article 6 du décret du 29 mars 1918, à recevoir l'inscription de tous les paiements passibles de la taxe de 20 centimes par

100 francs ou fraction de 100 francs, c'est-à-dire des paiements supérieurs à 150 francs à raison de la vente au détail ou à la consommation de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques.

Il importe de remarquer que c'est le prix unitaire de chaque article qu'il convient de considérer et non le montant total de la facture payée par le client. Si bien que si une facture dépasse 150 francs mais ne contient aucun article atteignant cette somme, elle ne donne pas lieu à inscription sur le registre.

Le livre spécial n'est pas fourni par l'Administration. Il peut effectuer au gré des intéressés la forme d'un registre ou celle d'un carnet à souche. Les modèles en sont donnés par le décret du 29 mars 1918 (1) qui spécifie d'autre part que chaque livre ou carnet à souche doit être numéroté en série et, s'il y a plusieurs caisses, se référer à une seule d'entre elles.

Une maison de commerce devra donc avoir autant de livres spéciaux que de caisses. A plus forte raison le commerçant doit tenir un livre spécial par agence ou succursale annexée à son établissement principal.

Toutefois les commerçants ne sont pas tenus de se conformer strictement à ce modèle. Ils peuvent, en remplacement du registre, se servir de leur livre ordinaire, pourvu qu'on y retrouve les indications ci-dessus indiquées.

(1) *J. Off.*, 30 mars 1918.

Deux colonnes doivent être réservées pour l'inscription de la taxe : la première pour l'inscription de la taxe de 0,20 pour 100 francs ; la seconde, pour l'inscription de la taxe de 10 0/0.

En ce qui concerne les carnets à souche, on peut employer des carnets non conformes au modèle donné à la condition qu'ils renferment les indications exigées par le décret. Ce sont celles qui ont été énumérées ci-dessus à propos du livre spécial.

Toutefois l'emploi de ces livres ou carnets non conformes aux modèles annexés au décret du 29 mars 1918, doit être préalablement soumis à l'agrément du directeur département de l'Enregistrement et autorisé par lui.

L'article 8 du décret prévoit le cas où le commerçant accepte de reprendre ou d'échanger les objets vendus. Les mentions ci-dessus indiquées sont alors complétées par les suivantes :

6° Nom et adresse de l'acheteur ;

7° Désignation sommaire des articles rendus ou échangés ;

8° Date à laquelle l'objet est rendu ou échangé ;

9° Taxe remboursée.

Ces mentions doivent être en principe, portées sur le registre spécial ou le carnet à souche qui contient à cet effet les colonnes appropriées. Toutefois le commerçant

a la faculté d'inscrire ces opérations portant sur la reprise ou l'échange des objets, sur des livres ou carnets distincts dits n° 2 et conformes au modèle n° 3 annexé au décret.

Egalement numérotés en série, ils doivent se référer à la caisse qui a effectué les opérations inscrites au livre ou carnet n° 1 et porter les indications suivantes :

- 1° Numéro d'ordre ;
- 2° Date de la vente ;
- 3° Date à laquelle l'objet est rendu ou échangé ;
- 4° Nom et adresse du client ;
- 5° Désignation sommaire des articles rendus ou échangés ;
- 6° Prix desdits articles ;
- 7° Taxe remboursée.

Ici encore des livres spéciaux ou carnets à souche non conformes au modèle annexé peuvent être adoptés avec l'autorisation de l'Administration de l'Enregistrement.

Le décret réglementaire n'ayant paru que le 30 mars 1918, il est certain que les commerçants visés n'ont pu se munir des livres ou carnets nécessaires pour la date d'application de la loi, soit pour le 2 avril 1918.

Aussi l'administration leur indique (Inst., 3532, p.18) qu'ils peuvent provisoirement y suppléer par leurs livres de recettes habituels, sauf à y ajouter deux co-

•

lonnes destinées à l'inscription pour chaque achat du montant des taxes perçues.

*
* *

Inscriptions sur le livre.

Le livre spécial, ou le carnet à souche, est réservé aux paiements donnant lieu soit à la taxe sur les paiements, soit à la taxe de luxe.

Seules par conséquent doivent y être inscrites les ventes faites au détail ou à la consommation. Il faut de plus, s'il s'agit de la taxe sur les paiements, non pas que le paiement dépasse 150 francs ainsi que le prétend à tort l'administration (1), mais que le prix unitaire de chaque objet inscrit soit lui-même supérieur à cette somme. Ceci résulte expressément tant de l'esprit de la loi que de l'article 7 du décret du 29 mars 1918 qui indique que doit être porté sur le livre spécial : « la désignation sommaire des articles qui, par leur prix, comportent le paiement de la taxe ».

Exemples :

Un chapeau est vendu 40 francs : par son prix il est classé comme objet de luxe.

Inscrire 4 francs de taxe (10 0/0) dans la colonne affectée à la taxe de luxe.

(1) Taxe sur les paiements. Note pour les commerçants. Avril 1918. Pages 3 et 4.

Un complet veston est vendu 160 francs ce n'est pas un vêtement de luxe.

Inscrire 40 centimes de taxe (0 fr. 20 par 100 francs) dans la colonne affectée à la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs.

Si le vêtement n'est vendu que 140 francs l'inscription au livre spécial n'est plus obligatoire.

Il faut procéder de même s'il s'agit du paiement d'un achat portant sur plusieurs articles. Il faut seulement avoir soin d'envisager séparément chacun desdits articles et porter sur le livre spécial : les objets de luxe avec l'indication de la taxe de 10 0/0 afférente et les objets non classés comme étant de luxe mais d'un prix supérieur à 150 francs avec l'indication de la taxe de 0,20 0/0 sur les paiements.

*
* *

Il a été indiqué que les commerçants, les commissionnaires ou les courtiers qui achètent pour les revendre des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, de luxe ou non, à un commerçant vendant au détail ou à la consommation, peut échapper à la taxe de luxe ou à la taxe sur les paiements à condition de produire au vendeur certaines justifications.

Les marchandises vendues dans ces conditions n'en doivent pas moins être inscrites sur le livre spécial (1).

(1) Décret 29 mars 1918. Art. 25.

Mais chaque inscription de cette sorte est alors émargée d'une mention ainsi conçue :

« Exemption. — Vente à un commerçant. Quittance
« ou autre pièce ».

L'inscription par le vendeur, non plus que l'attestation de l'acheteur, ne sont pas exigées dans le cas d'achat par un détaillant à un marchand en gros, d'objets destinés à être revendus. (1).

Par contre ne doivent pas être inscrites au livre spécial les marchandises vendues au détail ou à la consommation, mais destinées à être exportées. Un régime spécial a été institué en ce qui les concerne. Il a fait l'objet d'un arrêté du ministre des Finances en date du 23 mars 1918 (2).

Ces marchandises doivent, pour être exemptes de toute taxe, être inscrites sur un carnet à souche et à volant spécial. Le volant suit la marchandise. De même pour les marchandises achetées par des étrangers en France et exportées dans un délai de trois mois.

Les carnets et imprimés spéciaux à l'inscription des marchandises exportées sont fournis par l'administration de l'enregistrement.

(1) Lettre précitée du Directeur de l'Enregistrement en date du 29 juillet 1918.

(2) V. *Journal Off.*, du 30 mars 1918 et ci-après. Annexe.

*
* *

Modes de paiement.

Deux modes de paiement de la taxe sont à la disposition des commerçants : le paiement par opposition de timbres mobiles et le paiement en compte avec le Trésor.

I. — Paiement par apposition de timbres mobiles.

Ce mode de paiement consiste à apposer sur le livre spécial ou le carnet à souche et en regard de chaque paiement passible de la taxe de 0,20 0/0 des timbres mobiles représentant la quotité de la taxe à percevoir.

A cet effet ont été créés des timbres mobiles de même quotité que ceux créés pour le paiement de la taxe sur les écrits libératoires soit à 20, 40, 60, 80 centimes ; 1 franc, 1 fr. 20, 1 fr. 40, 1 fr. 60, 1 fr. 80, 2, 4, 6, 8, 10, 20, 40 et 100 francs.

La quotité de ces timbres ne correspond pas à toutes les quotités de taxe qui peuvent être exigibles. Le droit de timbre est alors acquitté par l'apposition de plusieurs timbres mobiles ainsi que le permet l'art. 2 du décret du 10 janvier 1915. Ces timbres sont débités dans les bureaux d'enregistrement et dans les débits auxiliaires de papier timbré.

En même temps que ces timbres mobiles doivent être délivrées gratuitement des estampilles de contrôle en nombre égal à celui des timbres débités et pour des quotités égales. Ces estampilles sont destinées à être apposées sur l'écrit signé ou non signé qui est remis à l'acheteur pour valoir quittance.

Défense absolue est faite de se servir isolément soit de l'estampille, soit du timbre mobile. Au cas où il n'est pas délivré de quittance, le timbre mobile et l'estampille de contrôle sont apposés simultanément sur le livre spécial. Ils doivent de plus être immédiatement oblitérés par l'apposition, à l'encre noire, en travers du timbre et de l'estampille, de la signature du commerçant et de la date de l'oblitération.

Ainsi qu'il a été admis pour l'ancien timbre de quittance par l'article 2 du décret du 27 novembre 1871 (1), cette signature peut être remplacée par une griffe à l'encre grasse faisant connaître le nom ou la raison sociale du commerçant, sa résidence et la date de l'oblitération.

2° Payerment en compte avec le Trésor.

Les commerçants qui en font la déclaration à l'Administration de l'Enregistrement sont autorisés, jusqu'à avis contraire qui sera notifié trois mois à l'avance, à percevoir sous leur responsabilité, pour le compte du Trésor, la taxe exigible.

(1) Instr., n° 2424.

Ce système présente sur le premier mode de paiement de précieux avantages, notamment ceux d'éviter l'approvisionnement en timbres et de ne pas surcharger le registre spécial ce qui se produit inévitablement lorsque la quotité de la taxe ou un approvisionnement insuffisant en timbres entraînent l'apposition de 2 ou plusieurs timbres pour un même payement.

La déclaration à souscrire peut se faire sous forme de simple lettre. Elle est adressée au Directeur départemental de l'Enregistrement (1) qui doit statuer sans délai.

L'Administration recommande à ses agents (2) d'accueillir en principe ces sortes de demandes, elles ne seront rejetées que s'il peut en résulter des inconvénients pour le Trésor. Toutefois l'autorisation tacite ou expresse pourra être révoquée pour abus de nature à compromettre la perception de la taxe.

Il y a lieu de remarquer qu'il ne s'agit pas à proprement parler d'une instance à fin d'autorisation. L'art. 14 du décret du 29 mars 1918 ne parle que de déclaration et il suffit que cette formalité soit remplie pour que le commerçant puisse user de ce mode de payement de la taxe.

Le commerçant qui est en compte avec le Trésor tient son registre spécial ou son carnet à souche d'après

(1) A Paris il existe 2 directeurs : l'un pour la Ville 13, rue de la Banque. L'autre pour la Banlieue 9, rue de la Banque.

(2) Instr. n° 3.532.

les mêmes principes indiqués ci-dessus. Il inscrit dans la colonne appropriée le montant de la taxe, mais au lieu d'en acquitter immédiatement le montant envers l'Etat par l'apposition d'un timbre approprié, il en réserve le paiement à la fin du mois.

A cet effet et le dernier jour de chaque mois, le commerçant arrête son compte avec le Trésor. Pour ce faire, il établit un extrait du livre spécial ou des carnets à souche faisant ressortir :

1° Le montant total.

a) De la taxe de 0,20 par 100 francs perçue du premier au dernier jour du mois inclusivement ;

b) De la taxe de 10 0/0 perçue pendant la même période.

2° Le montant des taxes remboursées pendant le même laps de temps, à raison des objets rendus ou échangés dont il est justifié ;

3° La balance entre les taxes perçues et les taxes remboursées.

Ce décompte, certifié par le commerçant, est déposé dans les dix premiers jours du mois suivant, au bureau d'enregistrement de sa résidence ou, s'il y a plusieurs bureaux, dans celui qui est désigné par l'Administration. Ce dépôt est accompagné du versement de la différence entre la taxe perçue et la taxe remboursée (1).

(1) Décret 29 Mars 1918. Art. 15 et 16.

Si, au cours du mois, aucune inscription de paiement ne figure sur le livre spécial ou sur les carnets à souche, le commerçant remet au bureau de l'enregistrement un extrait négatif.

Si, par suite des vérifications opérées ultérieurement par le commerçant, des erreurs ou omissions sont constatées, la taxe se rapportant à ces erreurs ou omissions fera l'objet d'un état spécial et détaillé indiquant les différences en plus ou en moins. Cet état devra être déposé au bureau de l'Enregistrement en même temps que l'extrait s'appliquant au mois pendant lequel les erreurs ou omissions auront été constatées.

La quittance remise à l'acheteur est dispensée de l'estampille de contrôle qui est remplacée, pour la sauvegarde de l'acheteur, par l'apposition d'un timbre mobile spécial ainsi conçu : « Taxe payée sur extraits en compte avec le Trésor » et d'une griffe à l'encre grasse faisant connaître :

- 1° Le nom ou la raison sociale du commerçant ainsi que sa résidence ;
- 2° La date de l'oblitération ;
- 3° Le montant de la taxe perçue ;
- 4° Le numéro de la caisse qui a reçu le paiement si le commerçant utilise plusieurs caisses ;
- 5° Le numéro sous lequel l'article ou les articles vendus sont inscrits sur le livre spécial ou sur les livres de recettes en tenant lieu.

Le modèle de la griffe devra, dit l'Instruction de l'Enregistrement, être approuvé par le Directeur. A cet effet elle recommande de soumettre cette empreinte au Directeur départemental de l'Enregistrement par simple lettre.

Ceci ne peut être une obligation. Le décret ne fait pas mention de cette soumission obligatoire et de l'approbation nécessaire du directeur. Elle aurait pour effet de rendre, contrairement à la loi, l'autorisation indispensable pour l'ouverture du compte avec le Trésor alors que la simple déclaration du commerçant suffit jusqu'à avis contraire.

Toutes les règles qui précèdent sont applicables aux agences et succursales qui doivent, aux époques indiquées, effectuer pour toutes les opérations les concernant la production des extraits accompagnée s'il y a lieu du versement de la taxe.

Articles rendus ou échangés

Restitution de la taxe.

Les objets rendus ou échangés donnent lieu à restitution de la taxe perçue à condition que la reprise ou l'échange intervienne dans le délai de deux mois, et que le vendeur et l'acheteur remettent à l'administration de l'Enregistrement les déclarations prévues à

l'article 13 du décret du 29 mars 1918 précité, savoir :

1° Une déclaration du vendeur se référant à la page du livre spécial ou du carnet à souche et attestant que la taxe a été effectivement remboursée par lui à l'acheteur.

2° Une déclaration par laquelle l'acheteur certifie l'exactitude des mentions inscrites par le commerçant sur son livre spécial ou carnet relativement à la reprise ou à l'échange de l'objet vendu.

Cette dernière déclaration peut être inscrite sur la quittance s'il en a été délivré une. Cette quittance doit donc être remise dûment timbrée à l'Administration. Le vendeur après avoir remboursé la taxe à l'acheteur se retournera contre l'Administration à fin de restitution. Si la taxe avait été acquittée par l'apposition de timbres mobiles, la restitution se fera par l'administration de l'Enregistrement contre la remise des déclarations susvisées.

Lorsque la taxe est payée par le commerçant en compte avec le Trésor, l'extrait du livre spécial ou des carnets à souche remis mensuellement au bureau de l'enregistrement à l'appui du versement de la taxe encaissée par le vendeur, faire ressortir la balance entre l'impôt perçu au cours du mois écoulé et la taxe remboursée pendant la même période à raison des objets rendus ou échangés « dont il est justifié »,

Cette justification consiste en la double déclaration sus énoncée.

Cette justification faite, le commerçant verse le montant de la balance. Il n'y a donc pas, dans ce cas, restitution de la taxe remboursée par le vendeur à son client, mais imputation de ce remboursement sur la somme dont il est comptable envers le Trésor.

..

Attestation à fournir par l'acheteur commerçant.

La taxe de 0, 20 0/0 ne frappe, ainsi que nous l'avons vu, que le paiement de la vente au détail ou à la consommation.

Il a été précisé qu'elle ne pouvait en conséquence s'appliquer qu'aux achats faits par le consommateur, même commerçant, pour la satisfaction de ses besoins personnels ou familiaux, mais non aux achats faits par un commerçant pour les besoins de son commerce. — L'application de cette exemption est différente suivant que le vendeur est ou non un commerçant vendant habituellement au détail ou, troisième hypothèse, qu'il se trouve être non commerçant.

1° Vendeur commerçant vendant habituellement au détail.

Le principe reste que les achats faits aux commerçants vendant habituellement au détail sont soumis à la taxe. Comme tels et à la seule condition de dépasser

150 francs, ils doivent être inscrits au livre spécial. Si l'acheteur commerçant, commissionnaire ou courtier, entend profiter de l'exonération comme agissant dans l'exercice de son commerce, il doit produire au vendeur un écrit, revêtu de sa signature, portant ses nom, prénoms et adresse et dans lequel il atteste sous sa responsabilité personnelle (1) :

1° Qu'il est soumis à l'impôt établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917 sur les bénéfices des professions commerciales ou industrielles ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exemption prévus à l'article 13 de ladite loi :

2° Qu'il achète pour son propre compte :

3° Que les marchandises achetées sont destinées à être vendues, transformées ou non, et devront à ce moment supporter la taxe.

Toutefois le commissionnaire ou courtier n'a pas à attester qu'il achète pour son propre compte s'il établit, soit par sa note de commission soit de toute autre manière, que les marchandises achetées sont destinées à un commerçant. Muni de l'attestation exigée, le vendeur doit porter sur son livre spécial et en regard de l'inscription de l'article vendu, une mention ainsi conçue : « Exemption — Vente à un commerçant — Quittance (ou autre pièce) ».

Il y a lieu de préciser que l'attestation à fournir ne

(1) Décret du 29 mars 1918. Art. 24.

doit pas être générale et s'appliquer à l'ensemble des achats à réaliser chez le même vendeur pendant un laps de temps plus ou moins long. Pour être exempté de la taxe, chaque achat doit être accompagné d'une attestation particulière.

2° Vendeur commerçant en gros.

Si le vendeur commerçant ne vend pas habituellement au détail ou à la consommation, la présomption se trouve renversée et le commerçant acheteur n'a plus à fournir d'attestation pour échapper au paiement de la taxe.

Cette interprétation résulte d'une déclaration faite par le ministre à une question écrite de M. Bergeon député (1) et d'une réponse faite par le Directeur général de l'Enregistrement à l'Association Nationale d'Expansion Economique.

« Il n'y a pas lieu, écrit le Directeur général, d'exiger
« l'attestation prévue par l'art. 24 du décret du 29 mars
« 1918, dans le cas d'achat par un détaillant à un marchand en gros, d'objets destinés à être revendus. Cette
« attestation ne devra être produite que pour les acquisitions faites par un commerçant à un non commerçant ou à un commerçant vendant habituellement au
« détail, d'objets qui doivent être revendus ».

La réponse du Ministre à M. Bergeon n'est pas moins formelle : « Le paiement de marchandises achetées en

(1) *Journal Officiel*, 18 juin 1918, 22, 453.

« gros par un commerçant et destinées à être revendues
« transformées ou non, échappe sans aucune formalité
« à la taxe de 20 centimes par 100 francs. »

L'article 24 du décret du 29 mars 1918 ne s'appliquerait pas aux ventes faites dans les conditions susdites. Il s'en suit que les commerçants n'ont pas à inscrire les paiements de ces ventes en gros sur le livre spécial puisque, suivant l'article 25 « ne doivent être inscrits
« au livre spécial que les paiements afférents aux marchandises, denrées fournitures ou objets quelconques,
« vendus à un commerçant dans les conditions prévues
« à l'article 24 ».

Il n'y a qu'à louer cette décision libérale qui supprime quantité d'inscriptions inutiles au registre spécial et dispense les commerçants de fournir un nombre considérable d'attestations. Elle est conforme au sens général de la loi, mais elle nous paraît cependant en désaccord avec les termes généraux et absolus de l'article 24 du décret du 29 mars 1918. Que peut signifier en effet, dans le texte de cet article la phrase suivante : « le commerçant qui achète à un commerçant même vendant au détail » sinon ceci : « le commerçant qui achète soit à un commerçant en gros, soit à un commerçant au détail des marchandises destinées à être revendues. »

Ce n'est pas cela que le décret aurait, paraît-il voulu dire. Il n'aurait eu en vue que des cas tels que ceux du menuisier qui achète dans un bazar une serrure pour une armoire qu'il construit, de la couturière ou de la

modiste qui achète dans un grand magasin une pièce de ruban, un coupon d'étoffe pour faire des chapeaux ou des robes, et c'est pour régler ces cas très particuliers que, nous laisse-t-on entendre, l'article 24 aurait été rédigé.

Il eût été bon de le dire expressément, car un article de loi ou décret ne règle pas, sauf précisions exprimées, le particulier mais le général. Que pouvait penser la masse des commerçants et industriels français soumis à la loi, si non que toutes les opérations de gros sont justifiables de l'attestation et de l'inscription au registre spécial ?

Aussi bien l'interprétation donnée par l'Enregistrement en matière d'attestations ne supprime pas toute cause de contestation.

L'attestation, dit l'Administration, n'est pas nécessaire lorsque l'acquisition est faite chez un commerçant ne vendant pas habituellement au détail. Le mot « habituellement » est d'une imprécision de nature à soulever de très sérieuses difficultés. Beaucoup de commerçants, marchands de charbon, marchands d'engrais etc, en présence de commandes importantes transmises de sources très différentes ne pourront guère, en l'absence de toutes attestations, reconnaître si leur acheteur est ou non un commerçant et si, par conséquent, la taxe est due ou non.

3°. — *Vendeur non commerçant.*

Les achats au détail effectués par les commerçants pour les besoins de leur commerce sont exemptés de la

taxe quelle que soit la qualité du vendeur, alors même qu'il n'est pas un commerçant.

L'acheteur devra dans cette circonstance et pour échapper à la taxe, fournir l'attestation de l'art. 24 du décret du 29 mars 1917. Les mentions prévues seront alors reproduites par le vendeur sur la quittance qu'il lui délivrera. Le contrôle se fera donc dans la circonstance, non plus par le vendeur pratiquement insaisissable puisque ne possédant pas de livres, mais par l'acheteur commerçant auquel est délivré la quittance.

Constatation des infractions — Sanctions

Il n'y a pas lieu de reprendre ici les explications développées au cours de l'étude de la perception de la taxe sur les écrits libératoires au sujet de la constatation des infractions à la loi et des sanctions qui en peuvent résulter.

Il suffit d'indiquer qu'elles s'appliquent dans les mêmes conditions à la taxe sur les paiements. Les contraventions sont constatées les poursuites exercées et les instances suivies dans les formes qui ont été indiquées.

Toutefois l'article 26 de la loi ajoute à la liste des préposés ayant qualité pour verbaliser les agents des contributions directes non désignés par l'article 23 de la loi de 1871.

En ce qui concerne la communication du livre spécial

des paiements ou des carnets à souche, il résulte tant de l'art. 25 de la loi du 31 décembre 1917 que de l'article 19 du décret du 29 mars 1918, que le livre spécial ou les carnets à souche affectés à l'inscription de paiements et obligatoirement tenus par les commerçants vendant au détail ou à la consommation, doivent être présentés à toute réquisition des agents de l'Enregistrement pour leur permettre de s'assurer de l'exacte application de la loi. Les documents soumis à ce droit de communication et qui se composent également des attestations à fournir par le commerçant acheteur exempté de la taxe comme agissant dans l'exercice de son commerce, doivent être conservés durant deux ans.

Tout refus de communication sera constaté par un procès verbal et soumis aux sanctions de l'article 5 de la loi du 17 avril 1900. Soit une amende de 1.000 à 10.000 frs. au principal, indépendamment de l'astreinte minima de 100 francs par chaque jour de retard (1).

(1) Loi du 17 avril 1906, art. 5. Inst. 3488. *Petit Code de l'Enregistrement de Dalloz*, 7^e édit., p. 720.

ANNEXES

Textes législatifs et réglementaires

TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES

ANNEXE I

Loi du 31 décembre 1917

Portant : 1° Ouverture, au titre du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918, de crédits provisoires applicables au mois de janvier, de février et de mars 1918 ;

2° Autorisation de percevoir, pendant les mêmes mois, les impôts et revenus publics.

(Journal officiel, du 1^{er} janvier 1918).

Le Sénat et la Chambre des Députés ont adopté.

Le Président de la République Française promulgue la loi dont la teneur suit :

Art. 19. — A l'expiration du même délai (1), une taxe de vingt

(1) Trois mois après la promulgation de la présente loi.

centimes (0 fr. 20) par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décime, sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. En ce qui concerne lesdits titres, la taxe est substituée au droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 13 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes.

Art. 20: — Sont seuls exemptés de la taxe de 20 centimes par 100 francs et continuent d'être soumis, chacun en ce qui le concerne, aux droits de timbre en vigueur :

1° Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion ;

2° Les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de changes, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel de timbre ;

3° Le renouvellement des lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce, qui reste soumis aux droits établis par l'article 1^{er} de la loi du 5 juin 1850 ;

4° Les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ;

5° Les quittances énumérées dans l'article 20, 3^e et 4^e paragraphes de la loi du 23 août 1871 ;

6° Les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par lesdits titu-

lares, lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de constater les versements ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte ;

7° Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels, en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayants cause auxdits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite.

Art. 21. — Le droit prévu à l'article 19 est dû pour chaque reçu, décharge, quittance ou acte constatant un paiement. Il peut être acquitté par l'apposition de timbres mobiles dont les conditions d'emploi seront déterminées par un règlement d'administration publique.

Les dispositions des articles 20 et 21 de la loi du 11 juin 1859 sont applicables aux titres sur lesquels les timbres mobiles auront été apposés. Une remise de 2 0/0 sur le timbre est accordée à titre de déchet à ceux qui feront timbrer préalablement leurs formules de quittances ou décharges de sommes.

Art. 22. — Toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou du règlement d'administration publique prévu à l'article 21, sera punie d'une amende de 6 0/0 de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

L'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement ; néanmoins la personne qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention de l'article 19 est tenue

personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, du montant des droits frais et amendes.

Les contraventions sont constatées et poursuivies dans les formes prescrites par les agents désignés par l'article 23 de la loi du 23 août 1871. Il est attribué à ces agents un dixième des sommes recouvrées.

Art. 23. — A l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques est frappé, au profit de l'Etat, lorsque ce paiement dépasse 150 francs, d'une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décimes.

Ladite taxe est également perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui pourraient être remis par le vendeur en constatation de paiements effectués inférieurs à 150 francs, et supérieurs à 10 francs.

Dans les cas ci-dessus, la taxe remplace le droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 16 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes,

Est soumis à la taxe le paiement des marchandises importées, lorsque ces marchandises sont destinées aux consommateurs.

En sont exempts les paiements des livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou produites en France.

Les mesures nécessaires pour assurer le paiement de la taxe sur les paiements de marchandises importées ainsi que la franchise de l'impôt sur les paiements d'objets exportés seront réglés par des arrêtés du Ministre des Finances.

Art. 24. — L'impôt établi par l'article précédent est à la charge de l'acquéreur ou de consommateur et doit être versé lors du paiement total ou partiel du prix.

La perception de la taxe sera constatée dans les conditions prescrites par un règlement d'administration publique.

Art. 25. — Le commerçant est tenu de représenter tant au siège de son principal établissement que dans ses agences ou succursales, aux agents de l'enregistrement et tous autres agents spéciaux des finances, un livre spécial dont la forme sera déterminée par un règlement d'administration publique.

Tout refus de communication sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

Le règlement d'administration publique prévu à l'article 21 déterminera les lieux et les époques de versement de l'impôt au bureau administratif compétent, la forme des quittances à délivrer ainsi que toutes les autres mesures nécessaires pour l'exécution des dispositions contenues dans le présent article et dans les articles 23 et 24.

Art. 26. — Tout vendeur, tout acquéreur ou consommateur qui auront contrevenu aux dispositions des articles 23, 24 et 25 de la présente loi ou du règlement d'administration publique, seront punis d'une amende de 6 0/0 de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

Le recouvrement du droit simple est poursuivi contre le ven-

Yvee de la Villeguérin

deur, sauf le recours de celui-ci contre l'acquéreur ou consommateur.

L'amende prévue au paragraphe 1^{er} du présent article pourra, à chaque récidive, être majorée de 25 0/0.

Les contraventions sont constatées au moyen de procès-verbaux par les agents de l'enregistrement, les officiers de police judiciaire, les agents de la force publique, ceux des contributions directes, des contributions indirectes, des douanes et des octrois. Il leur est attribué un dixième des amendes recouvrées.

L'action de l'administration se prescrit par trois ans à compter de la découverte de l'infraction.

Les instances sont introduites et jugées suivant les formes prescrites par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816.

ANNEXE II

Décret du 29 mars 1918.

(Journal officiel, du 30 mars 1918.)

Le Président de la République.

Sur le rapport du Ministre des Finances ;

Vu les articles 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, et 28 de la loi
du 31 décembre 1917, ainsi conçus :

• :

Vu la loi du 23 août 1871 ;

Vu la loi du 15 juillet 1914 ;

Vu l'avis du Ministre du Commerce et de l'Industrie ;

Le conseil d'Etat entendu,

Décète :

TITRE PREMIER

**Taxe sur les titres constatant des paiements ou des versements
faits, soit à des non-commerçants pour une cause quelcon-
que, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exer-
cice de leur commerce.**

Article premier. — La taxe établie par l'article 19 de la loi du
31 décembre 1917 sur les titres constatant des paiements ou des

versements de sommes soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce est acquittée au moyen de l'apposition de timbres mobiles sur les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés.

Il est créé pour l'acquittement de la taxe de 20 centimes pour 100 francs prévue aux articles 19 et 23 de la loi des timbres mobiles représentant les valeurs suivantes ;

0 fr. 20, 0 fr. 40, 0 fr. 60, 0 fr. 80 ; 1 franc, 1 fr. 20, 1 fr. 40, 1 fr. 60, 1 fr. 80, 2 francs, 4 francs, 6 francs, 8 francs, 10 francs, 20 francs, 40 francs et 100 francs.

Ces timbres sont conformes au modèle annexé au présent décret. Leur couleur peut être modifiée par arrêté du Ministre des Finances.

Le Ministre des Finances détermine également le type des timbres à l'extraordinaire qu'il estimerait y avoir lieu de créer pour une ou plusieurs des valeurs prévues ci-dessus.

Art. 2. — Les timbres sont immédiatement oblitérés par l'apposition à l'encre noire, en travers des timbres, de la signature du créancier ou de celui qui donne reçu, ainsi que de la date de l'oblitération.

Cette signature peut être remplacée par une griffe, apposée à l'encre grasse, faisait connaître le nom ou la raison sociale du créancier, sa résidence, et la date de l'oblitération du timbre.

Art. 3. — Les ordonnances, taxes exécutoires et généralement tous mandats payables sur les caisses publiques, les bordereaux, quittances, reçus ou autres pièces, peuvent être revêtus du tim-

bre mobile par les agents chargés du paiement. Le timbre est oblitéré au moyen d'une griffe par ces agents, qui demeurent responsables des contraventions commises à raison des pièces acquittées à leur caisse.

Les sociétés et compagnies, assureurs, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'enregistrement, par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par les lois antérieures ou postérieures, peuvent également, sous leur responsabilité, user de la même faculté, en ce qui concerne les actions, obligations, dividendes et intérêts payables au porteur, les rentes sur l'étranger, ainsi que toutes autres pièces de dépenses, états de solde et d'épargement.

Art. 4. — Les sociétés, compagnies et particuliers qui, pour s'affranchir de l'obligation d'apposer et d'oblitérer les timbres mobiles, veulent soumettre au timbre à l'extraordinaire des formules imprimées pour quittances, reçus ou décharges de sommes, sont tenus de déposer ces formules et d'acquitter les droits (sauf la remise de 2 0/0 accordée à titre de déchet) au bureau de l'enregistrement de leur résidence ou à ceux qui seront désignés par l'Administration s'il existe plusieurs bureaux dans la même ville.

Art. 5. — Les comptables des deniers publics, les agents spéciaux des services administratifs régis par économie, les trésoriers des corps de troupe et les sociétés, assureurs, entrepreneurs de transports et autres personnes assujetties par les lois en vigueur à la communication des documents énumérés dans les articles 22 de la loi du 23 août 1871 et 7 de la loi du 21 juin 1875,

sont autorisés à acquitter les taxes exigibles sur les états dits d'emargement, les registres de factage et de cammionnage et autres documents constatant les paiements ou versements de sommes effectués par eux, en apposant eux-mêmes sur ces états, registres et documents des timbres mobiles établis à l'article premier du présent décret, représentant une somme égale au montant des taxes dues pour les paiements et versements constatés sur une même feuille et opérés durant une même journée.

Dans ce cas, les timbres mobiles sont oblitérés par les comptables de deniers publics ou autres personnes désignées au paragraphe qui précède, dans les conditions et sous la responsabilité édictées par l'article 3 du présent décret.

Les personnes qui, sans être assujetties par la loi aux communications prévues par les articles 22 de la loi du 23 août 1871 et 7 de la loi du 21 juin 1875, prennent l'engagement de s'y soumettre, peuvent être autorisées par l'Administration de l'Enregistrement à user du bénéfice des deux paragraphes qui précèdent. Cette autorisation peut toujours être retirée.

TITRE II

Taxe de 0 fr. 20 pour 100 sur le paiement du prix de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques.

Art. 6. — Tout commerçant qui reçoit des paiements supérieurs à 150 francs à raison de la vente au détail ou à la consommation de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques,

tient un livre spécial destiné à recevoir l'inscription de tous les paiements passibles de la taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs instituée par l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917.

Art. 7. — Le livre spécial prévu à l'article précédent peut être tenu soit sous la forme du modèle n° 1 annexé au présent décret, soit sous celle d'un carnet à souche conforme au modèle n° 2 également annexé.

Tout changement dans le modèle en usage doit être soumis par le commerçant à l'agrément de l'Administration.

Chaque livre ou carnet doit être numéroté en série et, en cas de pluralité de caisses dans l'établissement, doit se référer à une seule d'entre elles.

Chaque opération à inscrire sur le livre ou sur le carnet comporte sous une série ininterrompue de numéros les indications suivantes qui, s'il est fait usage de carnets, doivent être reproduites sur la souche et sur le volant :

- 1° Numéro d'ordre ;
- 2° Date du paiement ;
- 3° Désignation sommaire des articles qui, par leur prix, comportent le paiement de la taxe ;
- 4° Prix desdits articles ;
- 5° Taxe perçue.

Art. 8. — Si le commerçant accepte de reprendre ou d'échanger les objets vendus les mentions ci-dessus sont complétées par les suivantes :

- 6° Nom et adresse de l'acheteur ;

7° Désignation sommaire des articles rendus ou échangés ;

8° Date à laquelle l'objet est rendu ou échangé ;

9° Taxe remboursée.

Le commerçant peut également, s'il le préfère et en prévenant l'Administration, inscrire les opérations portant sur la reprise ou l'échange des objets sur des livres ou carnets distincts, dits n° 2 et conformes au modèle ci-annexé (modèle n° 3).

Ces livres spéciaux et carnets n° 2 doivent être numérotés en série et se référer à la caisse qui a effectué les opérations inscrites au livre du carnet n° 1.

Les indications suivantes doivent figurer sur le livre spécial n° 2 et dans le cas de carnet n° 2 sur la souche et sur le volant :

1° Numéro d'ordre ;

2° Date de la vente ;

3° Date à laquelle l'objet est rendu ou échangé ;

4° Nom et adresse du client ;

5° Désignation sommaire des articles rendus ou échangés ;

6° Prix desdits articles ;

7° Taxe remboursée.

Art. 9. — L'Administration de l'Enregistrement peut, sur demande des intéressés, les autoriser à adopter des livres spéciaux ou carnets à souche non conformes aux modèles ci-annexés pourvu, néanmoins, qu'on y retrouve les mentions prévues aux articles 7 et 8 ci-dessus.

Toute modification au modèle ainsi autorisé doit faire l'objet d'une nouvelle autorisation.

Art. 10. — La taxe est acquittée au moyen de l'apposition simultanée, savoir :

1° De timbres mobiles sur le livre spécial ou sur les livres ou carnets à souche qui en tiennent lieu, en regard de l'inscription qui constate le payement ;

2° D'estampilles de contrôle sur l'écrit, signé ou non signé, qui est remis par le vendeur à l'acheteur.

Il est interdit de se servir isolément soit de l'estampille, soit du timbre mobile.

Lorsqu'il n'est pas délivré de quittance, le timbre mobile et l'estampille de contrôle doivent être apposés simultanément sur le livre spécial.

Art. 11. — Les timbres mobiles et les estampilles de contrôle sont délivrés en même temps par l'Administration de l'Enregistrement.

A chaque timbre correspond une estampille portant indication de même valeur.

Art. 12. — Les timbres mobiles et les estampilles de contrôle sont immédiatement oblitérés par l'apposition à l'encre noire, en travers des timbres et des estampilles, de la signature du vendeur et de la date de l'oblitération.

Cette signature peut être remplacée par une griffe apposée à l'encre grasse, faisant connaître le nom ou la raison sociale du vendeur et la date de l'oblitération.

Art. 13. — Lorsque l'article vendu est rendu ou échangé, la taxe est remboursée par le vendeur à l'acheteur, puis res-

tituée au vendeur par l'Administration de l'enregistrement.

La restitution à effectuer au vendeur a lieu contre la remise à l'Administration de l'enregistrement :

1° D'une déclaration par le vendeur établissant, avec référence à la page du livre spécial ou du carnet à souche, que la taxe a été effectivement remboursée ;

2° D'une déclaration de l'acheteur par laquelle celui-ci atteste sous sa signature l'exactitude des mentions prévues à l'article 8.

La déclaration est faite sur la quittance s'il en a été délivré une.

Pour donner droit à la restitution de la taxe, la reprise ou l'échange de l'objet doit avoir lieu dans le délai de deux mois.

Art. 14. — Les commerçants qui en font la déclaration à l'Administration de l'enregistrement sont autorisés, jusqu'à avis contraire qui serait notifié trois mois à l'avance, à percevoir sous leur responsabilité, pour le compte du Trésor, la taxe exigible.

S'il est délivré une quittance, la perception de la taxe est constatée par l'apposition sur l'écrit libératoire d'un timbre mobile portant imprimé les mots : « Taxe payée en compte au Trésor. »

Au moment du paiement la signature ou la griffe du commerçant doit être apposé sur ce timbre.

La quittance ainsi établie doit mentionner :

1° Le nom ou la raison sociale du vendeur, ainsi que son adresse ;

2° La date du paiement ;

3° Le montant de la taxe perçue ;

4° Le numéro de la caisse qui a reçu le paiement, si le commerçant utilise plusieurs caisses ;

5° Le numéro sous lequel l'article ou les articles vendus sont inscrits sur le livre spécial ou sur les livres ou carnets de recettes.

Art. 15. — Le commerçant autorisé à user de la faculté prévue à l'article précédent établit, à la date du dernier jour de chaque mois, un extrait du livre spécial ou des carnets à souche.

L'extrait fait connaître :

1° Le montant de la taxe perçue du premier au dernier jour du mois inclusivement ;

2° Le montant de la taxe remboursée pendant le même laps de temps, à raison des objets rendus ou échangés dont il est justifié ;

3° La balance entre la taxe perçue et la taxe remboursée.

L'extrait est certifié par le commerçant.

Art. 16. — L'extrait est déposé, dans les dix premiers jours de chaque mois, au bureau de l'enregistrement de la résidence du commerçant.

A Paris et dans les villes où il existe plusieurs bureaux d'enregistrement, le dépôt de l'extrait est effectué dans le ou les bureaux spécialement désignés à cet effet par l'Administration de l'Enregistrement.

Le dépôt est accompagné du versement de la taxe perçue d'après les indications de l'extrait, sous la déduction de la taxe applicable aux objets rendus ou échangés.

Si, au cours du mois, aucune inscription ne figure sur le livre spécial ou sur les livres ou carnets de recettes qui en tiennent lieu, l'extrait qui doit être remis au bureau de l'enregistrement porte la mention « Néant ».

Art. 17. — Si, par suite des vérifications opérées ultérieurement par le commerçant, des erreurs ou omissions sont constatées, la taxe se rapportant à ces erreurs ou omissions fait l'objet d'un état spécial et détaillé indiquant les différences en plus ou en moins. Cet état est déposé au bureau de l'enregistrement en même temps que l'extrait s'appliquant au mois pendant lequel les erreurs ou omissions ont été reconnues.

Art. 18. — Le commerçant qui possède, indépendamment d'un établissement principal, une ou plusieurs agences ou succursales doit y tenir, pour recevoir l'inscription des paiements effectués à l'agence ou à la succursale et passibles de la taxe, soit le livre spécial prévu aux articles 7 et 8, soit les carnets à souche,

Chaque agence ou succursale doit, en outre, effectuer, à l'époque indiquée à l'article 17, la production des extraits prévus à l'article 16, accompagnée, s'il y a lieu, du versement de la taxe.

Art. 19. — Le livre spécial prévu aux articles 7 et 8 et les carnets à souche sont, à toute réquisition, présentés aux préposés de l'Administration de l'Enregistrement pour leur permettre de s'assurer de l'exacte application des dispositions de la loi et du présent décret.

A cet effet, les documents susvisés sont conservés pendant deux ans.

.

TITRE IV

Achats faits par des commerçants.

Art. 24. — Le commerçant, qui achète, pour les revendre, à un non-commerçant ou à un commerçant même vendant au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques doit acquitter la taxe, à moins qu'il ne produise au vendeur un écrit revêtu de sa signature faisant connaître ses nom, prénoms et adresse et attestant sous la responsabilité du déclarant :

1° Qu'il est soumis à l'impôt établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917, sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévus à l'article 13 de ladite loi ;

2° Qu'il achète pour son propre compte ;

Cette disposition n'est pas applicable aux commissionnaires ou aux courtiers inscrits au rôle de la contribution sur les bénéfices des professions commerciales ou industrielles et qui, sous une forme qui sera arrêtée par le ministre des Finances, établiront que les marchandises achetées sont dues à un commerçant ;

3° Que les marchandises achetées sont destinées à être vendues, transformées ou non, et doivent supporter à ce moment la taxe.

L'attestation porte le nom et l'adresse de l'acheteur ainsi que sa signature.

Cette exemption n'est pas applicable aux achats faits dans les ventes publiques qui sont soumises en vertu de l'article 27, 3° pa-

ragraphe, de la loi du 31 décembre 1917, à un droit d'enregistrement de 10 0/0.

Art. 25. — Les paiements afférents aux marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques vendus à un commerçant dans les conditions prévues à l'article précédent, sont inscrits soit au livre spécial, soit au carnet à souche sur lequel doivent figurer les ventes aux termes des articles 7 et 8 du présent décret.

L'inscription est émargée d'une mention ainsi conçue,

« Exemption. Vente à un commerçant. Quittance ou autre pièce. »

La quittance à délivrer par le vendeur non commerçant en vertu de l'article 27, 4^e paragraphe, de la loi du 31 décembre 1917, doit, lorsqu'elle est remise à un commerçant qui achète en vue de la revente, reproduire les mentions prévues à l'article 24 ci-dessus.

Art. 26. — Les quittances et autres pièces sont conservées par les commerçants pendant deux ans, pour être représentées, à toute réquisition, aux préposés de l'Administration de l'Enregistrement.

Art. 27. — L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre fera déposer aux greffes des cours et tribunaux des spécimens des timbres mobiles, des estampilles de contrôle, et des empreintes de timbre, créés par le présent décret. Il sera dressé, sans frais, un procès-verbal de chaque dépôt.

Art. 28. — Le ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* et inséré au *Bulletin des Lois*.

ANNEXE III

Arrêté du ministre des Finances du 23 mars 1918

Relatif au paiement de la taxe sur les paiements de marchandises importées et à la franchise de l'impôt sur les paiements d'objets exportés.

(*Journal officiel*, du 30 mars 1918.)

Le ministre des Finances,

Vu la loi du 31 décembre 1917 et notamment les trois derniers paragraphes de l'article 23 et le 5^e paragraphe de l'article 27 de la dite loi, ainsi conçus :

Article 23 : (Taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs.)

.

« Est soumis à la taxe, le paiement des marchandises importées lorsque ces marchandises sont destinées aux consommateurs.

» En sont exemptes, les paiements des livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou produites en France.

» Les mesures nécessaires pour assurer le paiement de la taxe sur les paiements de marchandises importées ainsi que la franchise d'impôt sur les paiements d'objets exportés seront réglés par des arrêtés du ministre des Finances. »

Art. 27. —

Sur le rapport du conseiller d'Etat, directeur général de l'enregistrement, des domaines et du timbre, et du directeur général des douanes,

Arrête :

TITRE PREMIER

Marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques importés de l'étranger, de l'Algérie, des colonies et possessions françaises et des pays de protectorat.

Section I. — Marchandises, denrées, fournitures ou objets autres que celles de luxe.

Art. 1^{er}. — La taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs non passibles de décimes établie par l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 sur les paiements supérieurs à 10 francs de marchandises, denrées, fournitures ou objets autres que ceux classés comme étant de luxe provenant de l'importation, est perçue par le service des douanes, lorsque les dites marchandises denrées, fournitures, ou objets sont destinés aux consommateurs, c'est-à-dire à toutes personnes ne devant pas en faire usage pour l'exercice de leur commerce.

Art. 2. — Les envois destinés aux personnes rentrant dans la définition ci-dessus doivent être appuyés d'une facture (original ou copie) énonçant le nom, l'adresse et la qualité du destinataire

ainsi que le détail des objets et leur prix. Le total de chaque facture doit être établi suivant les prescriptions de l'article 4 ci-après : s'il est supérieur à 10 francs, il représente le montant du paiement à soumettre à la taxe à raison de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs.

La facture doit être remise à la douane avant la vérification. Elle est inscrite sommairement sur un registre (formule des registres de déclarations) ouvert spécialement à cet effet et sur lequel est portée, après liquidation, la somme perçue. Il est permis de comprendre plusieurs envois sur une seule facture pourvu qu'ils émanent du même expéditeur et qu'ils aient le même destinataire.

Art. 3. — La perception a lieu au moment du dédouanement pour la consommation, soit à l'arrivée directe du dehors, soit à la sortie d'entrepôt ou de dépôt ou en suite de toute opération suspensive des droits de douane. La taxe est acquittée, pour le compte du destinataire, par celui qui déclare ou présente la marchandise à la douane. Ce paiement est constaté par l'apposition, sur la facture, de timbres mobiles de la série créée pour l'application de la taxe de 20 centimes par 100 francs, d'une valeur correspondant au montant de la somme exigible. Les estampilles de contrôle sont apposées sur le registre spécial. Timbres et estampilles sont oblitérés dans la forme réglementaire par la griffe en usage dans les bureaux de douanes pour l'annulation de timbres de connaissements et de récépissés. La facture est ensuite remise au déclarant pour être transmise au destinataire.

Art. 4. — La valeur à considérer, pour l'application de la taxe de 20 centimes par 100 francs, est celle du marché intérieur, c'est-

à-dire le prix cumulé de la valeur d'achat à l'extérieur, des frais de transport, assurance, droits de sortie et autres jusqu'à l'arrivée en France et, s'il y a lieu, des droits d'entrée et des taxes intérieures exigibles en vertu des tarifs français.

Lorsque les factures ne font pas état de tous les éléments qui doivent contribuer à former la valeur imposable, il y a lieu de les faire compléter par les déclarants, sauf en ce qui concerne les droits de douane et autres taxes éventuelles qu'il appartient au service de faire entrer en ligne de compte.

Les contestations relatives à l'estimation des prix qui doivent constituer le montant des paiements sont déferées à l'expertise légale suivant la procédure fixée pour les litiges douaniers. La taxation est basée sur les prix arbitrés par les experts, sans préjudice des suites contentieuses à donner, le cas échéant, aux infractions.

*Section II. — Marchandises, denrées, fournitures
ou objets de luxe.*

.

Dispositions communes aux Sections 1 et 2

Art. 9. — Le commerçant qui achète pour les revendre après ou sans transformation, des marchandises, denrées, fournitures ou objets tombant sous l'application, soit de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs, soit de la taxe de 10 0/0, doit, pour être exonéré du paiement de l'impôt, remettre ou faire remettre au bureau des douanes, par le déclarant, une attestation écrite, en

double expédition, faisant connaître ses noms, prénoms, et adresse, revêtue de sa signature et affirmant sous sa responsabilité ;

1° Qu'il est soumis à l'impôt annuel établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917 ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévus à l'article 13 de ladite loi ;

2° Qu'il achète pour son propre compte ;

3° Que la marchandise est exclusivement destinée à l'usage de son commerce ;

4° Que la marchandise est destinée à être revendue, transformée ou non, et supportera la taxe au moment de cette revente.

L'une des expéditions de l'attestation est annexée à la déclaration, ou classée dans une liasse spéciale si elle ne peut être jointe à la déclaration ; la seconde expédition est destinée à l'Administration de l'Enregistrement.

Lorsque la douane se trouve en présence d'envois d'articles ou de produits autres que de luxe dont le prix, calculé comme il est dit à l'article 4, ne dépasse pas 10 francs, elle peut en faire remise d'office sans exiger la production de justifications spéciales, quelle que soit d'ailleurs la qualité des destinataires.

Art. 10. — Le service s'assure par tous les moyens dont il dispose de la véracité des attestations qui lui sont remises en vertu du paragraphe 2 de l'article précédent. Il doit, notamment, rapprocher leurs indications, quant au nom et à la résidence des destinataires, des énonciations correspondantes consignées sur la déclaration de douanes.

Art. 11. — Les envois par la poste en plis clos ou non clos et en boîtes de valeurs déclarées donnent lieu à la perception de la

taxe de 0 fr. 20 par 100 francs ou de 10 0/0, dans les conditions déterminées par les articles précédents, à l'égard des autres opérations.

Il en est de même des objets apportés par les voyageurs et qui ne sont pas reconnus avoir le caractère d'objets personnels en cours d'usage pour lesquels le tarif des douanes prévoit la franchise des droits d'importation et des taxes intérieures. En cas de perception de l'une ou de l'autre taxe, et à défaut de facture, il serait délivré à l'intéressé une quittance explicative extraite d'un registre à souche et revêtue de timbres mobiles pour une valeur correspondant à la somme versée, les estampilles de contrôle devant être collées à la souche. L'oblitération des timbres et des estampilles serait effectuée comme sur les factures.

Art. 12. — Les infractions tendant à éluder tout ou partie de l'impôt de 0 fr. 20 par 100 francs ou de 10 0/0, telles que mésestimations ou atténuations du prix des objets, omissions aux factures ou dissimulations, fausses déclarations dans la nature, l'espèce ou la qualité en vue du déclassement d'objets de luxe, non-déclaration par les voyageurs, sont réprimées par l'article 26 et le 5^e paragraphe, de l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917, ce sans préjudice de l'action à exercer en cas d'infractions douanières connexes.

La constatation des infractions à la loi du 31 décembre 1917 a lieu au moyen de procès-verbaux rédigés à la requête de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, et qui sont remis au service de l'Enregistrement, chargé des suites des affaires.

Art. 13. — Les receveurs de l'enregistrement fournissent aux receveurs des douanes l'approvisionnement de timbres qui leur est nécessaire, sous déduction d'une remise égale à celle dont ces derniers bénéficient pour les timbres de connaissements et de récépissés.

Art. 14. — Les marchandises, denrées, fournitures ou objets déclarés pour l'entrepôt, l'admission temporaire, le transit, le transbordement ou constitués en dépôt ne donnent pas lieu à perception. Il n'y a d'ailleurs aucun engagement spécial à faire prendre par les intéressés en vue d'un recouvrement ultérieur de l'une ou de l'autre taxe.

TITRE II

Marchandises, denrées, fournitures ou objets exportés à destination de l'étranger, de l'Algérie, des Colonies et possessions françaises et des pays de protectorat.

Art. 15. Les envois directs pour l'extérieur sont inscrits par le vendeur sur un carnet à souche et à volant, qui lui est fourni, contre remboursement du prix, par l'Administration. Les indications à consigner à la fois sur la souche et le volant sont : numéro d'inscription, le nombre et l'espèce des colis, l'espèce et la qualité de la marchandise, le poids, la valeur et la destination. Le volant est détaché du carnet et suit la marchandise pour être remis à la douane du bureau de sortie par la personne chargée de déclarer ou de présenter la marchandise pour l'exportation. Après

identification et constatation de l'embarquement ou de la sortie, la douane annote le volant et le restitue au déclarant qui le renvoie à l'expéditeur, pour être rattaché à la souche comme justification de l'exportation.

Art. 16. — Les paiements faits sur des articles ou produits de luxe vendus à des personnes domiciliées hors de France qui prennent livraison elles-mêmes sur place et qui ne doivent faire qu'un séjour momentané en France, peuvent donner lieu à remboursement, moyennant accomplissement des formalités ci-après : le vendeur inscrit les opérations sur un carnet à souche et à volant, comme il est dit à l'article précédent. Les objets sont, en outre, revêtus de la marque, de l'estampille, ou du plomb du vendeur pour permettre le contrôle de leur identité au moment de la sortie. Le paiement est constaté par l'apposition de timbres mobiles sur le volant et d'estampilles sur la souche. Le volant est remis à l'acheteur pour être présenté à la douane en même temps que les articles ou objets, lorsqu'il devra quitter la France. Après vérification et constatation de la sortie ou de la mise à bord, la somme relatée au volant et représentée par les timbres y apposés est remboursée par la douane à l'acheteur, pour le compte de l'Administration de l'Enregistrement.

Le délai fixé pour opérer l'exportation dans le cas susvisé est fixé à 3 mois.

Art. 17. — Les infractions commises à l'occasion des opérations visées aux deux articles précédents sont constatées et réprimées dans les mêmes conditions que celles qui sont l'objet de l'article 12.

Art. 18. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel*.

ANNEXE IV

Loi du 29 juin 1918

Portant fixation du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918.

(*Journal officiel*, du 30 juin 1918.)

Le Sénat et la Chambre des Députés ont adopté.

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

Art. 23. — Les paiements effectués par l'Etat, les département les communes et les établissements publics ne sont pas assujettis aux taxes établies par les art. 19 et 23 de la loi du 31 décembre 1917, et restent soumis à la législation antérieure.

Un règlement d'administration publique déterminera les conditions d'application de la présente disposition.

Vu, le président,

HITIER.

Vu,

Le Doyen,

F. LARNAUDE.

Vu

et permis d'imprimer,

le Vice-Recteur

de l'Académie de Paris.

L. POINCARÉ.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION. — Le devoir fiscal.	1
---	---

I. — LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917 (art. 19 à 27).

But de la loi	7
Son esprit	9
Ses grandes lignes	13
Ses complications.	14

II. — LA TAXE SUR LES TITRES LIBÉRATOIRES

1° <i>Fait générateur de la taxe</i>	25
--	----

Nécessité de la délivrance d'un titre	27
Effet de la signature.	29
Le titre doit emporter décharge.	32
Le titre doit être remis au débiteur	38
Cas de la décharge de somme	43
Cas de la décharge d'objet	45

2° <i>Base et taux de perception</i>	46
--	----

La taxe frappe les paiements civils.	49
Le timbre quittance frappe les paiements commerciaux.	50
Cas du commerçant créancier	50
Cas du commerçant débiteur.	53

3° <i>Exonérations et exemptions.</i>	59
Non cumul avec la taxe sur les paiements	60
Non cumul avec la taxe de luxe.	60
Paiements faits par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics	61
Cas de la compensation légale et de la confusion.	64
Acquits inscrits sur les chèques et les effets de commerce	65
Renouvellements d'effets de commerce	67
Quittances de 10 francs et au-dessous.	69
Reçus relatifs aux comptes de dépôts	71
Reçus relatifs aux sommes déposées chez des officiers pu- blics ou ministériels	73
4° <i>Mécanisme de perception.</i>	74
Point de départ d'application de la loi	74
Montant de la taxe	75
Débiteur de l'impôt	76
Modes d'acquittement de la taxe.	81
Infractions.	85
Sanctions	86

III. — LA TAXE SUR LES PAYEMENTS

1° <i>Fait générateur de la taxe</i>	91
Question du prix unitaire.	92
Forme du paiement.	95
Date du paiement	97
2° <i>Bases d'application</i>	101
De la vente au détail ou à la consommation	102
Achats faits pour les besoins d'un commerce	105
Ce qu'il faut entendre par vente à la consommation.	110
Cas des matières premières	112
Cas des frais généraux.	112
Cas des éléments d'immobilisation.	113

Cas des installations.	113
Salaires et traitements	114
3° <i>Mécanisme de perception</i>	116
Point de départ d'application de la loi	116
Débiteur de la taxe	117
Du Livre spécial	119
Modes d'acquittement de la taxe	126
Articles rendus ou échangés	131
Marchandises exportées	125
Attestation à fournir par les commerçants commission- naires et courtiers.	134
Infractions	138
Sanctions	138

ANNEXES

Loi du 31 décembre 1917, art. 19 à 27	141
Décret du 29 mars 1918	147
Arrêté du 23 mars 1918	159
Loi du 29 juin 1918.	167

SAINT-AMAND (CHER). — IMPRIMERIE BUSSIÈRE.
